

UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER — FACULTÉ DE DROIT

LE
DROIT PÉNAL FISCAL

Étude de Législation financière Française

Thèse de Doctorat ès-sciences politiques

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE

Le mardi 28 juin 1904 à 10 heures

PAR

Marcel ROGER

AVOCAT A LA COUR D'APPEL DE MONTPELLIER

Président : M. MOYE, professeur.

*Suffragants : } MM. LABORDE, professeur.
GLAIZE, professeur.*

PARIS

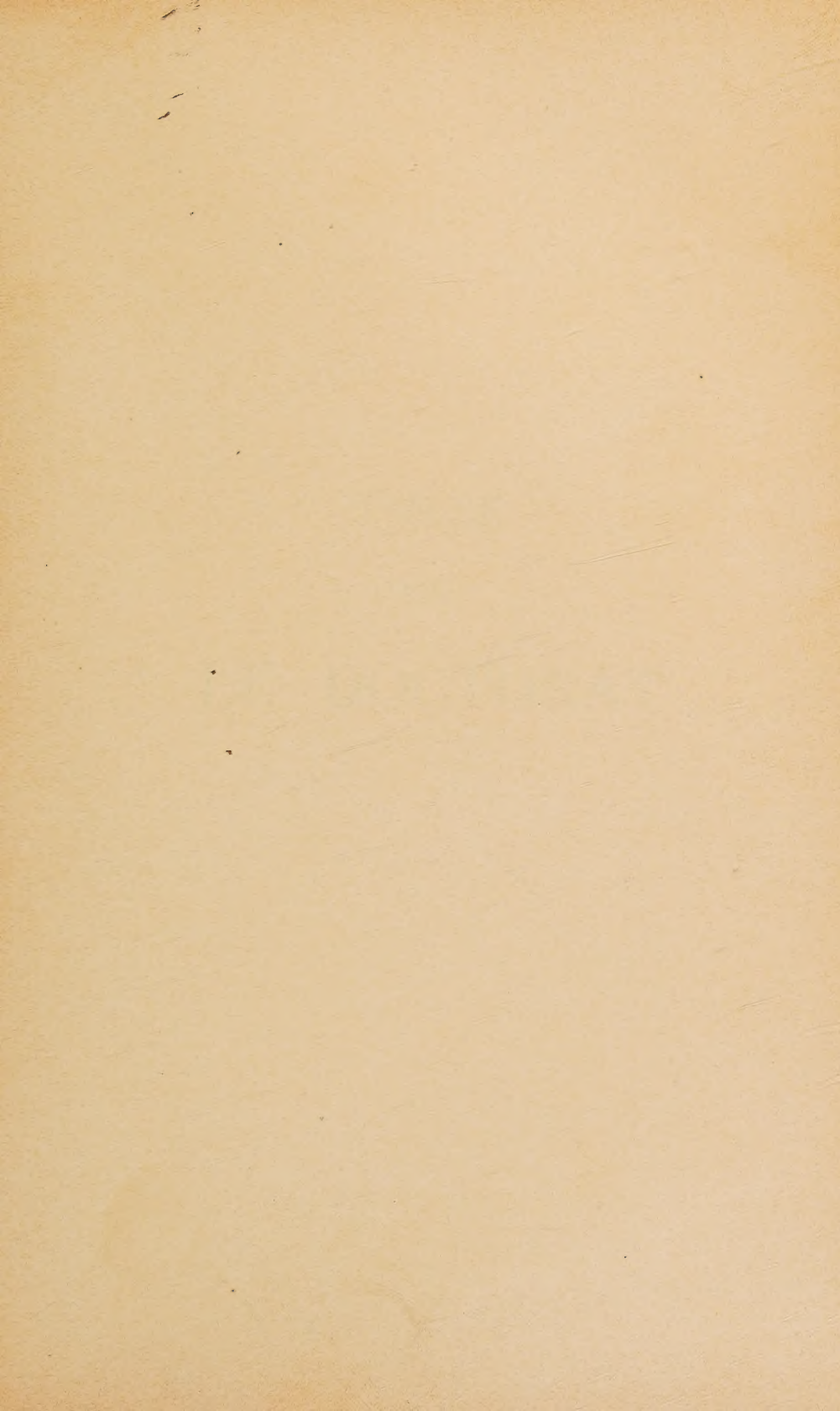
LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU

ÉDITEUR

14, rue Soufflot, et rue Toullier, 13

1904





Digitized by the Internet Archive
in 2026

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER

FACULTÉ DE DROIT

MM. Vigié, Doyen, professeur de Droit civil, chargé du cours d'Enregistrement.

Brémond, Assesseur, professeur de Droit administratif.

Gide, professeur d'Économie politique, en congé.

Glaize, professeur de Procédure civile, chargé des cours des Voies d'exécution et de Législation financière.

Laborde, professeur de Droit criminel, chargé du cours de Législation et Economie industrielles.

Charmont, professeur de Droit civil.

Chausse, professeur de Droit romain.

Meynial, professeur d'Histoire du Droit.

Barde, professeur de Droit constitutionnel.

Valéry, professeur de Droit commercial, chargé du cours de Droit international privé.

Declareuil, professeur de Droit romain, chargé du cours d'Histoire du Droit public français.

Margat, professeur de Droit civil.

Perreau, professeur de Droit civil approfondi.

Moye, professeur de Droit international public.

Rist, professeur-adjoint, chargé d'un cours d'Économie politique et du cours d'Histoire des doctrines économiques.

Porte, agrégé, chargé d'un cours d'Économie politique.

Grangé, secrétaire.

Laurens, professeur honoraire.

Giraud, secrétaire honoraire.

MEMBRES DU JURY :

MM. Moye, *président*.

Laborde ,	}	<i>assesseurs.</i>
Glaize ,		

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

LE
DROIT PÉNAL FISCAL

Étude de Législation financière Française

Thèse de Doctorat ès-sciences politiques

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE

Le mardi 28 juin 1904 à 10 heures

PAR

Marcel ROGER

AVOCAT A LA COUR D'APPEL DE MONTPELLIER



PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU

ÉDITEUR

14, rue Soufflot, et rue Toullier, 13

1904

LE
DROIT PÉNAL FISCAL

Étude de Législation Financière Française

INTRODUCTION

But du Droit Pénal Fiscal. — Ses traits caractéristiques. — En quoi se distingue-t-il du Droit Pénal. — Plan.

Le Trésor, n'étant pas un créancier ordinaire, doit avoir des droits particuliers pour vaincre et réprimer la mauvaise volonté des contribuables. Afin qu'il puisse facilement recouvrer les impôts et obliger les contribuables à reconnaître leurs dettes, les lois fiscales ont établi un certain nombre de règles très énergiques, qui se groupent autour de deux idées générales : a) pour faire rentrer les impôts, les agents du fisc disposent

d'une procédure expéditive ; *b*) très souvent la loi ordonne au redevable de devenir le collaborateur du fisc, dans le but d'établir l'assiette de l'impôt ; elle exige une déclaration ; et cet ordre est toujours sanctionné par une répression sévère.

a). — Si l'impôt est déjà liquidé ; l'action du Trésor contre le redevable récalcitrant est rapide.

Pour les impôts perçus en vertu d'un titre nominatif (contributions directes, taxes assimilées, et quelques impôts indirects) le receveur particulier des finances délivre contre le contribuable en retard une contrainte, qui permet de lui signifier un commandement, et de procéder ainsi à la saisie et à la vente de ses meubles et fruits.

Les administrations chargées de percevoir les impôts indirects qui ne sont pas basés sur un rôle nominatif, rédigent une contrainte qui, une fois soumise à une autorité publique, le juge de paix ordinairement, constitue un titre emportant les voies d'exécution forcée.

b). — Mais cette procédure suppose que l'impôt a pu être liquidé au préalable ; il s'agit d'obliger le contribuable à payer une dette bien établie, et dont le Trésor a les preuves en main.

Or le Trésor risque d'être lésé beaucoup plus gravement lorsqu'il se heurte à la fraude du contribuable, qui refuse, non pas de payer, mais de lui donner les moyens d'établir son titre de créance.

En effet, la plupart des impôts, tels qu'ils sont organisés, ne comportent pas une taxation d'office comme les impôts directs, mais sont assis sur une déclaration du contribuable ; et cette distinction basée sur le mode de liquidation de l'impôt est fondamentale.

Les impôts directs sont le type d'impôts pour lesquels aucune déclaration des contribuables n'est exigée : une opération purement mathématique permet au conseil des répartiteurs, dans la commune, de fixer le contingent de chaque propriétaire à l'impôt foncier ; de même la part individuelle de la contribution personnelle et mobilière et de la contribution des portes et fenêtres est calculée par les répartiteurs assistés du contrôleur des contributions directes ; enfin le contrôleur fait lui-même, en dehors de toute collaboration des contribuables, le recensement des imposables, et les matrices pour l'impôt des patentes.

Mais ces impôts ainsi établis ne représentent qu'une faible partie des ressources budgétaires : pour tous les autres impôts, la loi a fait du redevable l'artisan de sa propre taxation en exigeant de lui une déclaration sur la qualité et la quantité de matière imposable. Cette déclaration peut prendre des formes diverses ; l'assiette et la perception de ces impôts obéissent sans doute à des règles sensiblement différentes ; ces règles supposent cependant toujours de la part du contribuable qui doit se déclarer débiteur une certaine initiative, faute de laquelle celui-ci est coupable vis-à-vis du Trésor.

On conçoit très bien que cette obligation imposée au contribuable, de participer à la liquidation de l'impôt et de reconnaître spontanément sa dette, ait été l'objet de l'attention toute particulière du législateur, qui a dû la sanctionner par une répression énergique et dérogatoire aux principes de droit commun.

Ici, en effet, le péril que court le Trésor de se voir frustrer est très grand : contre un propriétaire récalcitrant qui ne veut ou ne peut pas payer sa contribution foncière, l'administration a toujours son titre de créance : le rôle. Mais s'agit-il d'un contrebandier qui fait circuler et vend, sans acquitter les droits, un tonneau d'alcool : dès que l'opération est terminée, il n'en reste plus trace, la régie n'a aucun droit contre le fraudeur ; elle n'a pu le prendre en flagrant délit et dès lors il est assuré de rester impuni. Pour un fraudeur découvert, vingt passent sans être inquiétés !

Le législateur a donc cru devoir ériger la fraude en infraction spéciale, dont la détermination et la répression font l'objet du Droit Pénal Fiscal, caractérisé par certains principes originaux qui le distinguent parfaitement du Droit Pénal.

Nous tenons, dès maintenant, à faire ressortir quelques considérations, qui permettront de mieux comprendre la nécessité des nombreuses exceptions aux règles générales que les textes ont édictées pour atteindre leur but : la répression de la fraude fiscale.

Ici ce n'est plus l'intérêt moral de la société qui est

en jeu, comme en Droit Pénal, mais il s'agit de sauvegarder les intérêts pécuniaires du Trésor ; et les conditions sont, par cela même, absolument changées, puisque la répression de la fraude fiscale, échappant à la réprobation publique, la sanction de l'État ne peut se doubler de la sanction morale, que l'instinct populaire inflige aux délits de droit commun.

Cette triste vérité que tous les auteurs n'ont pas manqué de mettre en lumière peut s'expliquer par plusieurs raisons :

Nous n'entendons jamais aussi bien la voix de l'intérêt général que celle de nos intérêts particuliers : nous réprouvons le vol, l'incendie dont nous pourrions avoir à souffrir nous-mêmes ; mais que nous importe une contravention fiscale ? Le dommage qu'elle peut causer s'éparpille sur un nombre incalculable d'individus, et jamais nous ne réfléchissons que nous en assumons notre part, puisque l'État paraît au premier plan pour le subir.

D'ailleurs, l'État est une personne morale, une abstraction ; le peuple ne la conçoit pas très bien ; il ne saurait donc concevoir davantage la gravité d'un délit commis contre elle.

Et bien plus ! l'État, ici, c'est le Trésor, le Fisc (1) :

(1) Du monde romain le Fisc, le mot et un peu la chose, fut transmis à la monarchie française. De nos jours... les États ont des revenus dont la perception, faite au nom des lois, est réglée par des règlements sans cesse

ce terme n'est-il pas déprécié ? il évoque le souvenir de toutes les exactions de l'ancien régime et, chez le peuple, des exigences croissantes d'agents, qui doivent lever des impôts toujours plus lourds.

Il faut donc au Trésor des armes pour lutter et contre la fraude et contre l'opinion (1). Si « la parfaite honnêteté fiscale est une vertu exceptionnelle », si « les consciences scrupuleuses au regard de l'impôt sont rares dans tous les pays » (2), si le dicton populaire « voler

améliorés conformément à l'esprit de civilisation. Le mot fisc n'en a pas moins conservé son mauvais renom. *Dictionnaire* de L.Say et J. Chailley. v^o *Fisc*.

(1) « L'honorable M. Monis se réclame des règles de droit commun. Sommes-nous ici en matière qui justifie l'application de ces règles ? Dans toutes les circonstances autres que l'infraction fiscale, quand la justice agit, elle a devant elle le délinquant qu'elle poursuit et avec elle l'universalité de tous les citoyens qui voient, dans la poursuite de celui qui a enfreint la loi, leur propre défense. En matière fiscale en est-il ainsi ? La situation est complètement renversée. D'un côté il y a l'agent du fisc décrié, couvert de sarcasmes, de critiques, pas toujours suffisamment défendu même au sein des assemblées politiques. De l'autre, venant en aide au contrevenant, tous ceux qui pratiquent cette maxime détestable que frauder l'État, éviter le paiement d'un droit, n'est pas un acte absolument malhonnête. Les situations sont donc, vous le voyez, complètement distinctes, et vous ne pouvez pas établir des règles répressives analogues pour deux états de chose différents. » Discours de M. Rouvier, Ministre des Finances, au Sénat, Séance du 27 décembre 1903. *Journal officiel*, page 1707.

(2) M. René Stourm.

l'État, ce n'est pas voler » est partout répandu, nous sommes en présence d'un danger qui menace l'intérêt général, puisque le Trésor assure aussi bien la vie économique que la vie sociale du pays, et ce danger ne peut être conjuré par les moyens ordinaires.

Soit un fait de fraude quelconque. Les préposés d'une des administrations fiscales l'ont découvert. Constitue-t-il une infraction ? Y a-t-il lieu d'exercer des poursuites ? Que de fois le prévenu cherchera à se disculper en invoquant sa bonne foi, son ignorance. Et, en réalité, les fraudeurs de profession ne sont peut-être pas plus dangereux pour le Trésor que les fraudeurs d'occasion, honnêtes sans doute, en général, mais qui ne croient pas mal faire en « volant l'État », ou qui sont simplement négligents. Faut-il tenir compte de ces excuses ? Quels sont les éléments constitutifs de l'infraction fiscale ?

Et si l'infraction est constituée, quelles peines faut-il édicter ? Le Trésor n'a-t-il pas avant tout besoin de dommages et intérêts pour le préjudice qui aurait pu lui être causé ? Comme la découverte de la fraude est difficile, aléatoire, on peut même, à bon droit peut-être, exiger du fraudeur « non seulement qu'il répare le préjudice causé par le délit qui a été expressément établi contre lui, mais, en sa qualité de fraudeur reconnu, on l'obligera à contribuer à dédommager l'État du préjudice que celui-ci éprouve de la fraude en général, fraude à laquelle le prévenu doit être présumé avoir contri-

bué pour sa part (1). » Le taux des peines pécuniaires devra-t-il être alors très élevé ?

Autant de difficultés que le législateur a eu à résoudre pour établir les bases du droit pénal-fiscal déterminateur. Passons au droit sanctionnateur. Si le jugement des délits fiscaux est confié aux juges, et non aux agents des administrations intéressées, il faut peut-être craindre que les juges ne subissent l'influence de l'indulgence par trop grande de l'opinion publique pour ces délits. Les magistrats du ministère public pourront ne pas requérir assez vigoureusement contre eux ; et quelle liberté d'appréciation faudra-t-il laisser aux tribunaux ? Jusqu'à quel point seront-ils liés à la force probante des procès-verbaux des préposés ?

Et surtout dans quelle mesure pourront-ils se montrer indulgents et accorder le bénéfice des circonstances atténuantes ?

Autant de questions que le législateur a dû se poser ; il les a le plus souvent tranchées en faveur du Trésor et des administrations fiscales ; limitant les pouvoirs des juges et leur défendant d'appliquer en général, l'article 463 du Code pénal sur les circonstances atténuantes.

Cependant il a eu peur de se voir accuser de repousser les principes les plus essentiels de justice et d'équité ;

(1) Labbé. *Amende Pénale et Amende Fiscale*, p. 127.

il a voulu rendre à la législation fiscale toute sa moralité, il a accordé aux Administrations le droit de transiger avec le délinquant, afin qu'elles puissent réparer les injustices possibles.

Nous allons reprendre toutes ces dérogations intéressantes au droit pénal ordinaire et les conséquences que la Jurisprudence en a tirées; nous essaierons de les étudier en détail et d'en apprécier la portée.

Voici le plan que nous avons adopté :

CHAPITRE I. — L'infraction fiscale.

CHAPITRE II. — Des pénalités fiscales et de leur application.

CHAPITRE III. — Poursuite de l'infraction fiscale.

CHAPITRE IV. — Constatation de l'infraction fiscale

CHAPITRE V. — Les circonstances atténuantes et le droit de transaction.

CHAPITRE PREMIER

L'INFRACTION FISCALE

Section I. — Domaine du droit pénal fiscal. — Définition et faits constitutifs de l'infraction fiscale. — Infraction fiscale en matière. — *a)* d'impôts directs. — Taxes assimilées. — *b)* de contributions indirectes, octroi, douanes, enregistrement et timbre, monopoles. — *c)* de postes.

Section II. — Eléments essentiels de l'infraction fiscale. — A. Elément légal. — Interprétation et non rétroactivité des lois pénales fiscales. — B. Elément matériel. — Tentative. — C. Elément moral. — *a)* Rôle de la volonté. — Démence. — Contrainte physique et morale. — Minorité. — *b)* rôle de l'intention; l'article 13 de la loi du 21 juin 1873. — Classification des infractions fiscales punies de peines correctionnelles : théorie de la complicité.

SECTION I

DOMAINE DU DROIT PÉNAL FISCAL.

Dans l'état actuel de notre Droit, bien rares sont les cas où le contribuable est puni pour n'avoir pas payé un impôt. Sans doute une amende est édictée contre le simple retard dans le paiement du droit d'accroisse-

ment des sociétés, établissements publics et congrégations ; on rencontre une peine du même genre dans la législation fiscale des assurances sur la vie ; une réserve pouvait être faite aussi pour le recouvrement de la taxe militaire, tel qu'il avait été organisé par loi de 1889 ; mais la loi du 27 juillet 1893 (1) a supprimé sur la demande du gouvernement le double droit établi par le dernier alinéa du § 6 de l'article 35 de la loi de 1889, à l'égard des retards de paiement (2). Il est donc difficile de citer de nombreuses exceptions au principe général que nous tenons à mettre en lumière dès le début de notre étude : le seul fait de ne pas payer l'impôt ne constitue pas une infraction.

La jurisprudence a reconnu ce principe : deux arrêts du Conseil d'État (3) ont décidé qu'un contribuable imposé une année à une taxe double ou triple pour n'avoir pas déclaré un billard ou un chien, ne doit être imposé l'année suivante qu'à la taxe simple, bien qu'il n'ait pas fait de déclaration.

La répression qu'organisent les lois fiscales n'a donc qu'un but : obliger le redevable à se découvrir, à décla-

(1) Art. 16.

(2) L'administration a fait remarquer que la pénalité édictée par la loi de 1889 avait été très rarement appliquée et qu'elle n'avait pas augmenté les facilités de recouvrement. — Voir le *Bulletin des Contributions directes* du 23 avril 1894, page 141.

(3) 18 juillet 1873. Fray Peteau ; 7 décembre 1877, Miller.

rer la matière imposable qu'il détient ; et non le pousser, à payer l'impôt : puisque, si l'amende édictée pour défaut de déclaration en matière de taxes assimilées n'est pas due deux fois à propos du même objet, c'est que l'administration peut trouver la seconde fois sur ses registres les renseignements nécessaires à la liquidation de l'impôt.

D'ailleurs, si dans les sociétés primitives, où l'impôt était considéré comme une marque d'assujettissement envers le chef, de l'inférieur qui subissait sa souveraineté, on a pu concevoir que le fait de ne pas payer l'impôt soit puni au même titre que le fait de frauder le fisc, aujourd'hui, l'impôt apparaissant comme une contribution de tous les citoyens aux dépenses du gouvernement (1), la notion du délit fiscal s'est naturellement modifiée.

Ne pas payer l'impôt, ce n'est pas, comme autrefois, refuser de se classer au nombre des assujettis, c'est simplement ne pas faire honneur à une dette commune de tous les citoyens : le redevable est de plus en plus assimilé à un débiteur de droit commun et poursuivi comme tel, s'il n'acquitte pas sa dette. Mais contre lui il n'y a pas lieu d'exercer des poursuites pénales, puisqu'il n'est plus coupable de faits constitutifs de l'infraction fiscale.

(1) Adam Smith. *Richesse des Nations*. Livre V, chap. 1^{er}.

En matière fiscale en effet, une sanction pénale n'assure que la liquidation de l'impôt, non sa perception ; et l'infraction peut être définie :

Toute violation des lois fiscales qui, pour établir l'assiette de l'impôt, exigent des redevables un acte ou une abstention.

Si l'organisation d'un impôt comporte de la part du contribuable une obligation de faire ou une obligation de ne pas faire, il y a certainement une infraction fiscale correspondante.

L'obligation de faire consiste dans la nécessité d'une déclaration imposée au contribuable, et se rencontre à la base de la plupart des impôts indirects.

Quelques monopoles fiscaux, que notre législation a institués, ont leur sanction dans certaines obligations de ne pas faire.

Donc, pour limiter le domaine du Droit Pénal Fiscal, nous n'avons qu'à énumérer les impôts dont l'assiette est ainsi établie, qu'elle suppose chez le contribuable soit un rôle actif, soit un rôle passif prescrit par les lois.

a) Impôts directs. — Ils sont liquidés d'office, en dehors de toute collaboration du contribuable avec les agents du fisc ; il ne peut y avoir par suite d'infraction et de répression pénale.

A signaler cependant que la loi du 21 juillet 1897 sur le dégrèvement des cotes foncières des propriétés non bâties dispose dans son article 1^{er} que « Quiconque aura sciemment, au moyen d'une fausse déclaration,

obtenu ou tenté d'obtenir une remise totale ou partielle de la contribution foncière, sera passible d'une amende de 100 à 200 francs, qui pourra être portée au double en cas de récidive » (1).

Mais il ne faudrait pas croire que tout système d'impôts directs n'entraîne jamais la nécessité d'organiser une répression pénale; et si l'ensemble ou certains seulement de nos impôts directs étaient remplacés par un impôt unique sur le revenu, suivant les nombreux projets soumis depuis une quinzaine d'années au Parlement, il se pourrait que l'assiette en soit modifiée, et sa liquidation basée sur une déclaration du contribuable.

Comme sanction, le législateur devrait déterminer les éléments des infractions possibles (2).

D'ailleurs ce ne serait pas dans notre droit une innovation sans précédents : la loi du 7 thermidor an III avait établi sur les cheminées, les chevaux et les voitu-

(1) Voir l'art. 12 du décret du 4 décembre 1897 et la circulaire du Ministre des finances du 18 décembre 1897. Ces deux textes donnent à cette amende un caractère purement pénal.

(2) En Italie la déclaration du contribuable joue un rôle important dans le mode d'assiette de l'impôt sur les revenus de la richesse mobilière; de même en Suisse à Bâle-Ville (art. 34 du décret du 21 mars 1887) et en Autriche (patente du 29 octobre 1849, qui a organisé l'Einkommenseuer).

Ces législations répriment par des pénalités les fausses déclarations. Voir un article sur « La législation pénale de l'impôt sur le revenu en Autriche » par Franz Meisel : *Finanz Archiv.*, 2^e volume 1902, pages 1 à 93. Un compte rendu de cet article est donné dans la *Revue de Science et de Législation Financières*, janvier-février-mars 1903, page 217.

res des taxes somptuaires, et à l'effet de liquider ces taxes, le contribuable était tenu de faire une déclaration. En cas de fausse déclaration, l'amende était du quadruple de l'imposition.

Aujourd'hui de même la plupart des taxes assimilées sont établies sur la base d'une déclaration qui est sanctionnée par une amende égale à un multiple du droit simple (1).

b) Pour les contributions indirectes, les octrois et les douanes, la matière imposable n'est pas formée d'éléments stables et permanents elle est au contraire essentiellement mobile et fuyante. Les contribuables doivent donc se présenter devant les agents du fisc et leur fournir les indications qui permettent de calculer les droits exigibles.

Ce système implique l'organisation d'une répression qui fait partie intégrante de l'organisation de la liquidation, et marque les impôts indirects d'un trait original et caractéristique, qui les distingue des impôts directs.

Les droits d'enregistrement et de timbre sont clas-

(1) Contribution sur les voitures, chevaux, mules et mulets et les automobiles, lois des 2 juillet 1862 ; 23 juillet 1872 et 13 juillet 1900 ; Taxe sur les vélocipèdes. Loi du 13 avril 1898 ; sur les billards et sur les cercles, Loi du 16 septembre 1871. Taxe sur les chiens. Décret du 4 août 1855.

sés au nombre des impôts indirects; et pour eux encore le redevable doit prendre spontanément l'initiative de la liquidation.

Les droits d'enregistrement se divisent en droits d'acte et droits de mutation. Les premiers sont perçus sur la production des actes qui constatent les faits imposés par la loi; les droits de mutation sont dus sans qu'il soit besoin d'un acte, à la suite d'une déclaration. Il y a infraction toutes les fois que la présentation de l'acte, ou la déclaration de la mutation, selon le cas, fait défaut.

Pour l'impôt du timbre, le contribuable doit de lui-même, ou bien acheter une feuille de papier timbré, ou présenter l'acte au timbrage.

En un mot, qu'il s'agisse des droits d'enregistrement et de timbre, ou des autres impôts indirects, la loi impose au contribuable un acte, afin de faciliter la liquidation (1).

(1) Nous croyons bon de noter dès maintenant que dans de très rares cas, en matière d'impôts indirects, la répression peut être purement pénale et n'avoir aucun caractère fiscal. Ainsi le droit de garantie perçu au profit du Trésor pour la marque des ouvrages d'or et d'argent est considéré surtout comme représentant le prix des formalités de contrôle, que la loi a prescrites dans le but d'assurer la sécurité du commerce des matières d'or et d'argent. (Caillaux, *Les impôts en France*, tome II, page 115.)

Les poursuites sont exercées dans ce cas selon les règles du droit commun.

Mais au nombre des impôts indirects, il faut citer les impôts sur les trois objets de consommation : allumettes, tabacs, poudres et salpêtres, dont la fabrication et la vente sont monopolisées au profit de l'État ; ce ne sont pas des actes, mais des abstentions, que les lois et règlements qui définissent ces monopoles exigent des particuliers : d'une façon générale prohibition de fabriquer et de vendre les objets monopolisés ; prohibition d'en détenir plus d'une certaine quantité ; et dans certains cas, défense de détenir les matières premières nécessaires à la fabrication (1).

Ces monopoles comportent donc un contentieux de répression, et à toutes les prohibitions qui les garantissent, correspondent autant d'infractions fiscales.

c) Postes. — Le domaine du droit pénal fiscal est-il ainsi limité aux impôts indirects et aux taxes assimilées ? Ne faut-il pas encore l'étendre aux infractions postales ?

Ces infractions doivent être divisées, au point de vue de leur répression, en deux grandes catégories : 1° Délits

(1) L'art. 20 de la loi du 16 avril 1895 défend de détenir les pâtes phosphorées pouvant servir à la fabrication d'allumettes ; les ustensiles de boîtes et cartonnages, etc.

De même le tabac ne peut être cultivé sans autorisation, et les planteurs autorisés sont soumis à un ensemble de restrictions et de mesures, qui ont pour objet d'assurer la main mise de la régie sur tous les produits. Voir sur les monopoles. Caillaux, *op. cit.*, tome II, pages 146 et sq.

véritables : infractions au monopole télégraphique et téléphonique ; violation de correspondance, etc. : ce sont là des délits de droit commun ; 2° les autres présentent un caractère particulier et doivent être rangées au nombre des infractions fiscales : infractions au monopole postal, insertion de lettres ou de notes ayant le caractère de correspondance personnelle, ou inscriptions et annotations non autorisées dans les objets affranchis à prix réduit, dans les boîtes de valeurs déclarées et dans les colis postaux (1) ; insertion de valeurs prohibées dans les objets de correspondance (2) ; abus de franchise (3).

Comment peut-on justifier cette distinction qui, au premier abord, paraît arbitraire ?

La différence entre le monopole des postes et les monopoles télégraphique et téléphonique s'explique par des raisons historiques.

La loi du 2 mai 1837 et le décret-loi du 27 décembre 1851, article 1^{er}, visant la transmission de signaux d'un point à un autre par un moyen quelconque, et s'appliquant dès lors avec toutes leurs conséquences à la téléphonie et à la télégraphie, ont été inspirés par des considérations d'ordre public : il fallait éviter que la

(1) Loi du 25 juin 1856, art. 7 et 9.

(2) Lois des 4 juin 1859, art. 9, § 1 et 25 janvier 1873, art. 9, § 1 et 3.

(3) Ordonnance du 17 novembre 1844, art. 3 et décret du 24 août 1848 art. 6.

concurrence, par la multiplicité des lignes, ne compromette la commodité et la sécurité de la circulation ; il fallait assurer au gouvernement, avec le télégraphe, un précieux instrument de police.

Mais les considérations qui ont dirigé le législateur, pour réglementer le monopole postal, n'ont pas été aussi uniformes, et ont varié avec les époques.

Le monopole de la poste a eu pour premier mobile la sécurité de l'État ; le point de vue fiscal l'a emporté ensuite, l'affermage des grande et petite postes ayant toujours été pour le Trésor une source de revenus. De nos jours enfin, on songe surtout à prendre des mesures d'utilité générale. C'est sous l'empire de la deuxième considération qu'ont été édictées les sanctions de ce monopole (1).

Il est dès lors facile de comprendre pourquoi le caractère fiscal a été attribué plus tard, au même titre qu'à l'infraction au monopole des postes, aux autres infractions que nous avons citées : abus de franchise, insertion de valeurs prohibées, etc.

Telle est donc l'énumération, qui nous paraît complète, des infractions fiscales.

Cependant un auteur (2) a prétendu que l'on devrait

(1) Arrêt du conseil, 18 juin et 29 novembre 1681. Loi, 26-29 août 1790 ; arrêté, 27 prairial, an IX.

(2) Labbé. *op. cit.*, page 105, note 1.

poursuivre pour contravention à la loi fiscale, l'individu qui voyage en chemin de fer sans billet. Cet individu en effet, pour ne s'être pas muni d'un billet, cause un préjudice au Trésor, qui ne perçoit pas l'impôt sur le prix de sa place (1).

L'infraction commise dans ce cas n'a pourtant aucun caractère fiscal ; sans doute le voyageur sans billet cause un préjudice au Trésor,, mais indirectement ; ce n'est pas lui qui doit payer l'impôt organisé par la loi de 1817, c'est la Compagnie de chemins de fer ; dans un arrêt intéressant (2), en effet, la Cour de cassation a jugé que les Compagnies n'avaient pas la qualité d'agents collecteurs de l'impôt, mais en étaient réellement les redevables.

SECTION II

ÉLÉMENTS ESSENTIELS DE L'INFRACTION FISCALE.

A. — *Élément légal.* — L'article 4 du Code pénal pose le principe *nulla pœna sine lege*, principe incontestablement applicable à notre matière : pour qu'une action ou une inaction constitue une infraction, il faut qu'elle ait été défendue ou ordonnée par une loi.

(1) Impôt organisé par la loi du 15 mars 1817.

(2) Arrêt du 4 mai 1881, C^{ie} de Magny à Chars. Voir : Caillaux ; *op. cit.*, Tome II, p. 93.

Les pénalités fiscales doivent donc être édictées par une loi ; elles ne sauraient être établies ni par une décision du Ministre des finances, ni par une décision des différentes Administrations fiscales.

Toutefois il est admis, tant en doctrine qu'en jurisprudence, qu'un décret portant règlement d'administration publique peut, en vertu d'une délégation spéciale du législateur, déterminer des infractions et instituer des peines (1).

L'étude de l'élément légal de l'infraction fiscale présente quelques difficultés en ce qui concerne l'interprétation et la rétroactivité des lois. Les lois pénales fiscales ont en effet un caractère particulier : elles sanctionnent par des peines les ordres du législateur, et en cela sont des lois pénales ; mais elles sont aussi destinées à donner au Trésor réparation du préjudice que le délinquant lui a causé ; ici leur caractère pénal s'efface devant leur caractère civil. Faut-il donc appliquer intégralement les principes du droit pénal touchant l'interprétation et la non-rétroactivité des lois ?

La jurisprudence a formellement établi que l'interprétation devait être restrictive : ainsi il a été jugé en matière de douanes, qu'une bicyclette ne pouvant être considérée comme une voiture, l'introduction en

(1) Voir : *Traité de la juridiction administrative* de M. Laferrière, T. II, Livre IV.

fraude de marchandises prohibées ne saurait constituer le délit de transport en contrebande par voiture de marchandises prohibées, délit prévu par l'article 3 de la loi du 2 juin 1875 (1).

Le principe de la non-rétroactivité des lois s'applique évidemment en droit fiscal à défaut d'un texte formel qui règle la question. Il faut cependant faire une restriction.

Toute loi pénale ordinaire, plus douce pour le délinquant que la loi ancienne, rétroagit aux faits antérieurs à sa promulgation. Il n'en est pas de même de nos lois fiscales :

La jurisprudence est formelle sur ce point (2). Elle considère les Administrations fiscales comme des tiers ayant, dès qu'une contravention fiscale est commise, un droit acquis aux peines pécuniaires déterminées par la loi. Le Trésor est ainsi assimilé à la victime d'un délit qui, du moment même où le fait dont elle se plaint lui a causé préjudice, a un droit irrévocable à obtenir la réparation que fixe les lois en vigueur.

C'est l'application aux lois fiscales du principe de la non-rétroactivité absolue des lois en matière civile (3).

(1) Douai, 13 juillet 1899, Sirey, 99.2.292.

(2) Cass. crim., 11 décembre 1883, Sirey 64.1.301, 9 novembre 1888, Dalloz 89.1.217, 18 novembre 1897, Pandectes Fr. 99.1.401.

(3) Voir les notes de M. Garraud, Dalloz 1889.1.217 et de M. A. Wahl, Sirey, 1893.1.398.

Cependant il est de règle générale que les lois qui modifient l'organisation judiciaire, la compétence des tribunaux ou la procédure, ont un effet rétroactif; ainsi l'article 24 de la loi du 30 décembre 1903 a déterminé la force probante des procès-verbaux dressés antérieurement à cette date (1).

B. — *Élément matériel.* C'est l'élément prépondérant de l'infraction fiscale.

Nous l'avons déjà étudié en déterminant le domaine du Droit Pénal Fiscal.

Il faut noter qu'en matière fiscale, comme il n'y a jamais de crimes, mais seulement des délits ou des contraventions, suivant les articles 2 et 3 du Code pénal, la tentative de commettre une infraction n'est punie que dans les cas déterminés par une disposition spéciale de la loi.

C'est ainsi qu'il a été jugé qu'il n'y a pas transport en contrebande par voiture, bien que les marchandises fussent chargées sur la voiture et que le prévenu eût manifestement l'intention d'en opérer le transport, alors qu'au moment de l'arrestation le transport n'était pas commencé (2).

Quelques textes cependant, surtout dans la législation douanière prévoient la tentative, soit sans lui don-

(1) Circulaire du Directeur général des Contributions indirectes, du 6 janvier 1904, n° 549.

(2) Douai, 27 février 1899. Dalloz. 1901.2.477.

ner le caractère d'une infraction spéciale (1), soit pour constituer une infraction *sui generis* (2). Dans ce dernier cas la tentative doit réunir les éléments indiqués par la loi, et les éléments généraux de toute infraction fiscale.

Mais si la tentative ne constitue pas une infraction *sui generis*, si elle est assimilée, au point de vue de la répression, à l'infraction accomplie, suivant la jurisprudence la plus récente (3), il faut combler au moyen de l'article 2 du Code pénal les lacunes de l'article 3 du même Code, et exiger les conditions que l'article 2 prescrit pour que la tentative de crime soit punissable ; c'est-à-dire que la tentative doit s'être manifestée par un commencement d'exécution, et n'avoir été suspendue ou n'avoir manqué son effet que par une circonstance indépendante de la volonté de son auteur.

C. — *Élément moral*. — A propos de la moralité de l'infraction se posent deux grandes questions qui correspondent à deux degrés de culpabilité (4).

a) L'agent a-t-il voulu l'action ou l'inaction qui constitue l'élément matériel indispensable de l'infraction ? S'est-il comporté comme un homme normal, capable de

(1) Art. 2. Loi du 2 juin 1875.

(2) Art. 22, titre II, Loi du 22 août 1791 ; art. 19, loi du 16 mai 1863.

(3) Cass. crim. 1^{er} juillet 1888 ; 5 janvier 1895.

(4) Voir Laborde. *Cours de droit criminel*, n^{os} 112 et sq.

faire acte de volonté, et de se conduire normalement

Ou peut-il invoquer une cause d'irresponsabilité soit naturelle, le jeune âge ; soit pathologique, la démence ; soit psychologique, la contrainte ?

b) A t-il exercé sa volonté d'homme normal, non seulement pour accomplir l'acte coupable, mais encore pour vouloir ses conséquences ? La volonté d'accomplir l'acte a-t-elle été accompagnée de la conscience de son immoralité ou de son illégalité ? L'agent a-t-il eu l'intention de commettre l'infraction ?

Nous allons étudier successivement l'influence de la volonté et l'influence de l'intention dans l'infraction fiscale.

Les solutions que nous trouverons sont sensiblement différentes des solutions acceptées en Droit Pénal. L'infraction fiscale est, en effet, avant tout, une infraction matérielle, que le législateur sanctionne, bien moins à raison de son immoralité, que de ses conséquences préjudiciables au Trésor : l'élément moral est donc relégué au second plan.

De plus, ces solutions manqueront un peu d'uniformité. Car suivant chaque système d'impôts qui comporte un contentieux répressif, l'élément matériel est plus ou moins prépondérant dans la constitution de l'infraction, selon que la peine qui la sanctionne a plus ou moins le caractère de réparation civile due au Trésor : le caractère purement pénal de l'infraction s'accroît ou diminue d'autant ; d'où application plus

ou moins exacte des théories générales de Droit Pénal.

a) *Rôle de la volonté.* — L'article 64 du Code pénal contient une disposition de droit naturel, qui régit évidemment notre matière. « Il n'y a ni crime ni délit lorsque le prévenu était en état de démence au temps de l'action ou lorsqu'il a été contraint par une force à laquelle il n'a pu résister. »

Quel que soit le délit, la volonté est une condition essentielle de l'imputabilité pénale. « La loi pénale est un commandement qui s'adresse à des êtres intelligents et libres, capables de vouloir. A la différence de certaines législations de l'antiquité, le droit pénal moderne ne régit ni les choses ni les animaux, mais seulement les personnes ; et parmi les personnes qui transgressent ses ordres elle ne considère point comme coupables celles qui n'ont pas eu, au moment de l'abstention ou de l'action défendue, l'intelligence pour comprendre et la volonté pour lui obéir. Toutes les causes qui détruisent l'un de ces deux facteurs de la volonté réduisent la violation de la loi à une violation purement matérielle dont on ne peut demander compte à l'agent, pour lui en faire subir les conséquences. L'imputabilité est détruite, l'infraction au sens technique du mot n'existe pas » (1).

(1) Article de M. Laborde, *Revue critique de législation et de jurisprudence*, année 1885, p. 258.

Done, incontestablement, ne peut être accusé d'une infraction fiscale, celui qui, au moment où il a commis l'acte ou l'abstention repréhensible, n'était pas en possession de sa volonté. Ainsi la jurisprudence a toujours exonéré le fou de toute pénalité fiscale (1).

De même la contrainte physique exclut toute responsabilité pénale fiscale, lorsqu'elle est telle que l'individu, qui a commis l'infraction, n'ait pu y résister. Ce principe a toujours été reconnu, aussi bien par le législateur (2), — surtout en matière de douanes —, que par la jurisprudence, même en matière d'enregistrement, quoique les pénalités aient ici, nous le verrons, un caractère de réparation civile presque exclusif du caractère pénal; une décision du Ministre des finances, du 7 mai 1839, défend de réclamer une amende, pour retard à l'enregistrement et au visa, aux officiers publics dont les actes et le répertoire ont été mis sous scellés (3).

Quid de la contrainte morale? Longtemps on a considéré qu'elle ne pouvait être une cause de non imputabilité (4).

Cependant deux arrêts récents paraissent marquer

(1) Cass., 1^{er} avril 1848. Sirey, 48.1.319. Voir *Pandectes fr.* v^o *Douanes*, n^o 2605.

(2) Lois des 4 germinal an II, Titre II, art. 7, 10 brumaire an V, art 3 21 avril 1818, Titre VI, art. 36 ; 9 février 1832, art. 23.

(3) Voir Loi, 22 frimaire, an VII, art. 33 et 49.

(4) Voir Pabon. *Traité des Douanes*, p. 20.

un revirement de la jurisprudence: la Cour de cassation a rejeté, le 18 janvier 1902, le pourvoi de la régie contre un jugement qui avait relaxé un prévenu se trouvant au moment de l'acte incriminé dans une contrainte due à l'obéissance passive (1).

La deuxième espèce est beaucoup plus intéressante; il a été jugé que l'enfant mineur, conscient ou non de l'acte qu'il accomplit, ne peut être condamné pour importation en contrebande, lorsqu'il a agi sous l'empire d'une contrainte morale à laquelle il lui était impossible de résister (2). Il s'agissait d'un enfant que ses parents incitaient à faire la contrebande: l'autorité des parents a été reconnue constituer une contrainte morale suffisante pour faire disparaître entièrement la culpabilité de l'enfant et la reporter sur les parents, qui ont été d'ailleurs condamnés par jugement du tribunal de Lille du 13 août 1902 : le tribunal ne s'est pas même posé pour l'enfant la question de discernement.

Quelle est cependant la solution de la jurisprudence relativement aux coupables âgés de moins de 16 ans ? Les articles 66 et 69 du Code pénal reçoivent-ils leur application intégrale ?

La Cour de cassation décide depuis bien long-

(1) Cass. crim., 18 janv. 1902. *Pandectes fr.*, 1902.1.212 et *Sirey*.1903.1.247.

(2) Trib. correct. Lille, 18 juin 1902. *Pandectes*, 1903.2.55.

temps que les dispositions de ces articles sont générales et s'étendent à toutes les infractions, aussi bien celles prévues par des lois spéciales, que celles punies par le Code pénal : ce n'est point en effet à raison de la nature de l'infraction, mais à raison de la personne de l'inculpé que se pose la question de discernement.

Donc le mineur de 16 ans, délinquant fiscal, ne peut être puni d'emprisonnement s'il a agi sans discernement, et doit voir sa peine corporelle réduite suivant l'article 69 s'il a agi avec discernement.

Dans le même sens, et pour les mêmes motifs, il faut admettre que l'envoi en correction peut être prononcé (1).

(1) Une seule raison permettrait d'en douter : l'infraction fiscale, même lorsqu'elle constitue un délit, est non intentionnelle, comme une simple contravention ; et tous les auteurs admettent que le tribunal de simple police, qui juge une contravention, ne peut condamner aux mesures d'éducation correctionnelle prescrites par la loi. (Voir Laborde, *op. cit.*, page 84, note 2).

Cette raison ne nous arrête pas, et nous pensons que les tribunaux correctionnels ont certainement le droit de décider, en matière fiscale, l'internement du mineur dans une maison de correction, vu le principe général qui doit dominer la question, et que nous trouvons vigoureusement émis dans un arrêt du 11 janvier 1856 (Dalloz 56.1.108) « Attendu que les art. 66, 67, 68, 69 ont pour objet de subvenir à la faiblesse de l'âge ; qu'ils dérivent d'un seul et même principe dont ils règlent les conséquences selon les divers cas qu'ils prévoient ; Qu'il suit de là que les dispositions contenues dans ces articles sont générales, et doivent recevoir leur application pour tous les faits qualifiés crimes ou délits, à moins qu'il n'en soit autrement ordonné... »

Mais, d'après la Cour de cassation, le mineur doit dans tous les cas réparer le préjudice causé au Trésor par l'infraction fiscale, et par conséquent doit être condamné aux peines pécuniaires, amende et confiscation, même s'il a agi sans discernement (1).

Cette jurisprudence est-elle bien justifiée ? Si le mineur a agi sans discernement, a-t-il plus conscience de sa faute que le fou ? Comment concilier les arrêts qui exonèrent le dément et ceux qui condamnent l'enfant inconscient ? Ces deux espèces ne méritent-elles pas au contraire une solution unique ? Évidemment il serait très logique d'acquitter complètement le mineur sans discernement.

D'autre part nous ne voyons pas bien ce qu'il y aurait d'anormal au point de vue du droit fiscal, et de dangereux pour le Trésor, dans la réduction de moitié ; en faveur du mineur ayant agi avec discernement, des amendes auxquelles des lois récentes que nous étudierons plus loin, permettent, dans certaines conditions, de faire application du système des circonstances atténuantes.

Le jugement précité du 18 juin 1902 a ouvert, nous l'espérons, une ère nouvelle à ce sujet. Il est vrai que ses motifs ne sont pas basés sur la question du discer-

(1) Cass. 18 mars 1842. Sirey, 42.1.465 ; 13 mars 1844, Sirey, 44.1.366 ; 11 janvier 1853, précité.

nement; cependant l'enfant a trouvé grâce devant la rigueur des lois fiscales : on l'excuse parce qu'il a obéi à ses parents ; il faudra toujours adoucir sa peine par cela même qu'il est mineur, et l'excuser complètement s'il est prouvé qu'il a agi inconsciemment.

b). Rôle de l'intention. — A l'encontre de la volonté l'intention n'est pas un élément constitutif de l'infraction fiscale, puisque le Droit Pénal Fiscal poursuit bien plutôt la réparation du préjudice causé au Trésor, que la punition de l'immoralité de l'infraction.

Et les droits du Trésor auraient été très compromis, si le législateur ne s'était pas avisé qu'un grand nombre de délits, pour être dus à une simple négligence, à une faute non dolosive, n'en lèsent pas moins le Fisc.

Il s'est largement inspiré de cette considération dans la loi sur les douanes du 9 floréal an VII, dont l'article 16 est ainsi conçu: « Il est expressément défendu aux juges d'excuser le contrevenant sur l'intention » ; dans la loi sur les contributions indirectes du 4^{er} germinal an XIII article 13 ; etc.

D'ailleurs, même en l'absence de texte, la jurisprudence reconnaît ce principe général comme implicitement contenu dans toutes les lois fiscales : lois sur les octrois ; lois sur l'enregistrement et le timbre (1) ;

(1) Cass. 10 janvier 1837, Sirey, 67.1.179. Tribunal d'Abbeville, 2 juillet 1895, sous Cass., 9 janvier 1899. Pandectes fr., 99.6.43 ; Sirey 99.1.289.

lois postales (1) ; lois sur les taxes assimilées (2).

Cependant quelques exceptions sont prévues par des textes formels : en matière d'enregistrement, par exemple, les partages et les apports constatés par contrat de mariage sont frappés d'un droit proportionnel liquidé sur une déclaration, et la dissimulation n'est punie d'un droit en sus que si elle est frauduleuse (3) ; de plus la bonne foi est prise en considération depuis les lois récentes qui ont autorisé les tribunaux à faire bénéficier certains délits fiscaux de l'article 463 du Code pénal sur les circonstances atténuantes (4).

Mais faut-il considérer comme constituant une dérogation à la règle générale, suivant laquelle le délinquant fiscal même de bonne foi doit être poursuivi et condamné, l'article 13 de la loi du 21 juin 1873 sur les contributions indirectes (5) ?

(1) Alger, 26 janvier 1895, Bordino.

(2) Conseil d'État, 21 avril 1862. Dalloz 64.3.38.

(3) Lois des 28 février 1872 et 28 avril 1893. Voir aussi : Loi du 21 juin 1873, art. 9 et loi du 29 décembre 1900, art. 14.

(4) L'art. 19 de la loi du 29 mars 1897 dont nous nous occuperons dans le chapitre V porte que « les tribunaux sont autorisés lorsque la bonne foi du contrevenant sera dûment établie... à modérer le montant des amendes, etc. »

(5) La jurisprudence applique cet art. en matière d'octroi : Amiens sur renvoi, 2 août 1895. Dalloz 96.2.125 et la même disposition existe dans une loi douanière du 22 août 1791, art. 29. Titre I.

Aux termes de cet article « Les transporteurs ne sont pas considérés, eux et leurs préposés ou agents, comme contrevenants, lorsque, par une désignation exacte et régulière de leurs commettants, ils mettront l'Administration en mesure d'exercer les poursuites contre les véritables auteurs de la fraude. »

Sans doute ce texte tient compte de la bonne foi du transporteur, et lui demande de prouver sa bonne foi, en dénonçant son commettant ; mais l'infraction existe par cela même qu'elle a été constatée, et des poursuites doivent être exercées contre le transporteur, même de bonne foi, s'il est dans l'impossibilité de se décharger sur son commettant.

Ici encore, nous voyons les Administrations fiscales armées pour défendre à tout prix les droits du Trésor : le transporteur est déclaré responsable : libre à lui de s'exonérer, si le Trésor n'a pas à souffrir de son excuse ! (1)

On a voulu il est vrai expliquer différemment cette immunité du transporteur en prétendant que dans cette hypothèse « Il n'a pas voulu, il n'a pas su la matéria-

(1) C'est même une question très discutée, que de savoir si le transporteur ne reste pas civilement responsable des condamnations pécuniaires prononcées contre le véritable contrevenant. Un arrêt de la Cour de Dijon du 14 décembre 1892 (Dalloz, 93.2.206) l'a résolue par l'affirmative. Voir un article de M. Laborde : *Les Fraudes sur les Allumettes. Lois Nouvelles*, 1895.1.287.

lité de l'acte qu'il accomplissait ; il l'a accompli inconsciemment, et ainsi il n'a pas eu l'intelligence quant au délit (1).

Cette explication tend à assimiler le cas du transporteur à celui de l'individu qui fraude l'octroi sans s'en douter, parce qu'on a glissé dans son panier, à son insu, un objet soumis aux droits d'entrée.

Mais les deux situations sont-elles bien identiques ? Le transporteur commet une faute, une négligence, en ne demandant pas ce que contient le colis qu'on lui remet, et à ce titre il est suffisamment coupable aux yeux du fisc, qui peut ainsi s'assurer un répondant de l'indemnité à laquelle il a droit.

L'autre, au contraire, celui qui fraude l'octroi, est victime d'un cas fortuit, d'une contrainte physique.

Celui-ci est resté complètement étranger à la perpétration de la fraude : il ne pouvait exercer sa volonté : pas d'élément moral suffisant, donc pas d'infraction possible. Celui-là pouvait exercer sa volonté, il ne l'a pas fait, à tort, il a été négligent : le fisc le rend responsable, avec faculté de s'excuser sous certaines conditions.

L'article 13 de la loi du 24 juin 1873 ne doit donc pas être regardé comme instituant, en Droit Pénal Fiscal, toute une catégorie d'infractions intentionnelles :

(1) Salva. *Les délits fiscaux*, p. 30.

il organise seulement un recours qui permet au transporteur d'appeler en garantie, pour sa défense, l'individu sur la tête duquel il prétend reporter la responsabilité pénale du fait poursuivi. Mais cet article se place dans une hypothèse particulière, et n'autorise ce recours en garantie, qu'en faveur du transporteur et dans certains cas. La solution qu'il donne, peut-elle être généralisée et appliquée à toutes les espèces analogues ? un prévenu fiscal peut-il appeler en garantie devant les tribunaux un tiers, et échapper à toutes poursuites en le faisant condamner ?

Cette question offre en Droit Pénal Fiscal un intérêt considérable; un individu porte une bouteille qu'on lui a dit remplie d'eau, mais qui contient en réalité de l'alcool ; ou bien il est chargé d'introduire dans une ville une marchandise que son mandant lui a affirmé absolument exempte de droits : dans l'un et l'autre cas est-il pénalement responsable de l'infraction, ou bien peut-il exercer le recours en garantie ? ou bien encore : une société de crédit fournit à l'enregistrement, pour une déclaration de succession, un bordereau mentionnant des titres chez elle déposés, mais qui a été dressé par le déposant : est-elle responsable des erreurs et omissions que peut contenir le bordereau ?

Dans toutes ces espèces, sur qui pèse la responsabilité pénale ? sur le mandataire, ou sur le mandant ? sur le préposé, ou sur le commettant ? Le préposé peut-il

opposer une fin de non recevoir, appeler son commettant en garantie ?

Il est dans notre droit un principe général : hors les cas exceptionnels spécialement prévus par la loi, la responsabilité pénale des faits délictueux ne peut peser que sur les auteurs mêmes de ces faits : ainsi le débitant de boissons, poursuivi pour détention de boissons falsifiées, n'a pas le droit, surtout sous l'empire d'une législation réprimant cette détention sans distinction entre le cas de bonne foi et celui de mauvaise foi, de mettre en cause le marchand vendeur, auquel il impute la falsification (1).

La disposition qui nous occupe constitue donc une exception, et doit être, dès lors, restrictivement interprétée : la meilleure preuve en est d'ailleurs, que le législateur pour faire profiter le transporteur d'allumettes chimiques frauduleusement fabriquées de l'immunité de l'article 13 de la loi de 1873, a cru devoir insérer un paragraphe spécial dans l'article 19 de la loi du 16 avril 1895.

Nous pouvons, par suite, poser en principe, qu'en Droit Pénal Fiscal un recours en garantie ne saurait permettre au prévenu de se décharger sur un tiers de la responsabilité pénale : les commettants ne peuvent

(1) Cass. crim. 24 février 1854. Dalloz 54.1.103.

être atteints que par la responsabilité civile, que nous étudierons plus loin.

Nous donnerons cependant une solution toute différente en matière d'enregistrement. Ici les pénalités, dont une partie est frappée, sont la sanction de ses obligations personnelles vis-à-vis du Trésor, elle est liée à lui par cela même qu'elle a joué un certain rôle dans une transaction juridique : le Trésor la reconnaît engagée à ce titre, et ne reconnaît qu'elle ; le mandataire n'a rien à faire avec l'Administration (1) ; de même que l'individu qui insère dans une lettre une valeur prohibée est, en personne, pénalement responsable de l'infraction, encore qu'il n'ait pas mis lui-même la lettre à la poste : l'expéditeur n'encourt aucune responsabilité.

Tout ce que nous venons de dire sur l'élément moral des infractions fiscales tend à les rapprocher des contraventions de police où, à moins d'une exception formellement écrite dans la loi, l'intention n'est pas exigée comme condition de culpabilité.

Comment classer alors les infractions fiscales punies de peines correctionnelles ? et elles sont nombreuses : infractions aux lois de douanes, de contributions indirectes, d'octrois, de postes.

Si l'on s'attache uniquement à leur nature, ce sont

(1) Voir Albert Wahl. *Traité de droit fiscal*, pages 217 et sq.

des contraventions ; si l'on prend en considération les peines qui les sanctionnent, ce sont des délits.

La jurisprudence les a longtemps mises à part, et différenciées des délits proprement dits en leur donnant le nom de délits contraventionnels : ce faisant, elle violait cependant l'article 1^{er} du Code pénal qui, pour décider si une infraction constitue un délit ou une contravention, se base uniquement sur la gravité de la peine dont elle est frappée.

Aussi la Cour de cassation est-elle revenue de cette erreur, en proclamant que lorsqu'un fait a été réprimé par une peine qui n'est pas en rapport avec sa nature, l'article 1^{er} du Code pénal est la seule règle à appliquer pour déterminer le caractère de l'infraction (1).

Elle a affirmé ainsi que les infractions qui nous occupent étaient de véritables délits ; et elle en a déduit que les dispositions des articles 59 et 60 du Code pénal, relatifs à la complicité, leur seraient applicables en dehors des conditions spéciales que dans certains cas les lois fiscales ont édictées (2).

La conséquence de ce système est qu'il faut appliquer l'article 59, même aux contraventions de douanes, sur

(1) Cass. 13 avril 1883, Sirey 85.1.401.

(2) En matière de douanes. Loi du 28 avril 1816, art. 53 ; loi du 4 germinal an II ; en matière de contributions indirectes. Loi du 26 mars 1872 ; 16 décembre 1897 ; 29 décembre 1900.

lesquelles statue le juge de paix, puisque, ces contraventions étant punies d'une amende supérieure à 15 francs, on ne peut les considérer que comme des délits (1).

(1) Voir Pabon. *Traité des Douanes*, p. 63.

CHAPITRE II

DES PÉNALITÉS FISCALES ET DE LEUR APPLICATION

Section I. — Généralités sur les pénalités fiscales. — Emprisonnement. — Détention préventive. — Déchéances de diverses natures. — Peines pécuniaires.

Section II. — Peines pécuniaires. — A. Caractère de l'amende en matière de contributions indirectes, octrois, douanes, postes. — Système de la jurisprudence et système de la doctrine. — Conséquences du caractère mixte de l'amende en ce qui concerne son application. — Non individualité et cumul de l'amende. — Récidive. — Application de la loi de sursis. — L'amende n'est pas personnelle. — Prescription. — Recouvrement : solidarité, responsabilité civile, contrainte par corps. — B. Confiscation. — C. Amende d'enregistrement et de timbre.

Section III. — Critique du système de la Jurisprudence. — Exagération de la répression.

SECTION I

GÉNÉRALITÉS SUR LES PÉNALITÉS FISCALES

La répression de l'infraction fiscale s'est considérablement adoucie dans notre droit moderne ; et tandis

que le fisc de l'ancien régime usait du gibet et des galères, aujourd'hui, depuis les lois du 28 avril 1816 et du 21 avril 1818 qui ont abrogé la loi du 13 floréal an XI, les peines criminelles ont disparu, et même, on remarque une élimination progressive de la peine d'emprisonnement.

Une peine pécuniaire : l'amende ou la confiscation, telle est la punition logique du fraudeur ; il a voulu s'enrichir aux dépens du Trésor et porter atteinte à la fortune publique, n'est il pas légitime de mettre à contribution sa propre fortune ? Cependant la peine d'emprisonnement est encore édictée chez nous par certaines infractions aux lois de douanes, de contributions indirectes, d'octrois et de monopoles : infractions qui sont en général d'une gravité exceptionnelle.

Les délits punis de l'emprisonnement sont en matière de douanes :

1° L'importation frauduleuse de marchandises prohibées, de marchandises tarifées dont les droits seraient de 20 francs ou plus par quintal métrique, enfin de marchandises soumises à des taxes de consommation intérieure (1).

2° L'enlèvement de sel sans déclaration, lorsqu'il est

(1) Lois des 28 avril 1816, art. 41 et sq. ; 21 avril 1818, art. 34 et 37 ; 2 juin 1875, art. 1, 2 et 3.

opéré par un individu en récidive ou par des gens réunis au nombre de trois au moins (1).

3° L'exportation des chiens de forte race par les frontières de terre (2).

En matière de contributions indirectes on ne peut citer que de rares infractions entraînant une peine corporelle : fraude par escalade, par souterrain ou à main armée ; fraude sur l'alcool ; fraude en matière d'huile végétale ; colportage, distribution, vente de cartes à jouer sans autorisation, usage de cartes prohibées dans un lieu public (3).

Toutefois les lois sur les monopoles édictent très souvent la peine d'emprisonnement, peut-être parce que les monopoles, et notamment ceux des poudres et des allumettes, regardent autant l'intérêt général de la société que l'intérêt pécuniaire du Trésor : les infractions qui les concernent sont bien souvent punies à raison de leur immoralité intrinsèque et du trouble dont elles menacent la paix publique (4).

(1) Loi du 17 décembre 1814, art. 30 et 31.

(2) Loi du 7 mai 1881, art. 1^{er}, § 2. Cette disposition est destinée à entraver la fraude qui s'effectue sur les frontières de terre à l'aide des chiens.

(3) Art. 46 de la loi du 28 avril 1816, commun à l'octroi et aux contributions indirectes ; art. 12 de la loi du 21 juin 1873 ; art. 6 de la loi des 31 décembre 1873, 17 janvier 1874 ; art. 166 et 167 de la loi du 28 avril 1816.

(4) Une peine d'emprisonnement punit la fabrication et la détention illicite de poudre (art. 2 de la loi du 24 mai 1834) ; la fabrication fraudu-

En Droit Pénal Fiscal, l'application et l'exécution de la peine d'emprisonnement sont régies par les principes de droit commun : le juge peut accorder le bénéfice des circonstances atténuantes et de la loi de sursis. (1)

Suivant les règles ordinaires, l'arrestation préventive est autorisée chaque fois que l'infraction comporte une peine d'emprisonnement. Mais il est curieux de remarquer que l'incarcération avant jugement est prévue par certains textes pour des fraudes qui ne sont punies que de peines pécuniaires : fraudes sur les cartes à jouer et sur les tabacs ; certaines fraudes en matière de boissons et de poudres ; fraudes sur les allumettes ; fraudes relatives à la fabrication et à la circulation de l'alcool. (2) *

Dans tous ces cas, le délinquant, non seulement est détenu préventivement, mais encore doit rester en prison après sa condamnation, jusqu'à ce qu'il ait ou payé l'amende ou donné caution solvable, ou subi la contrainte par corps.

leuse d'allumettes et la détention frauduleuse de pâtes phosphorées. (Loi du 16 avril 1895, art. 20, § 1, 2, 3).

(1) Voir en matière de douanes. Douai, 12 janvier 1892. *Gazette des tribunaux* du 20 janvier 1892. Besançon, 29 janvier 1892. *La Loi* du 3 février 1892. Pabon, *Traité des Douanes*, page 110.

(2) Art. 169, 222, 223 et 224 de la loi du 28 avril 1816 ; art. 12. Loi du 21 juin 1873 ; art. 25, Loi du 25 juin 1841 ; art. 19, loi du 16 avril 1895 ; art. 14 de la loi du 29 décembre 1900.

Nous sommes en présence d'une exception flagrante aux articles 94 et 131 du Code d'instruction criminelle, puisqu'il s'agit de délits simplement punis de l'amende : il faut donc voir dans cette incarcération du fraudeur avant comme après jugement, l'exercice anticipé de la contrainte par corps, mesure que le législateur a cru devoir prendre pour que les peines pécuniaires ne restent pas illusoires contre les contrebandiers de profession, bien souvent gens insolubles et nomades. (1)

Pour donner une idée à peu près complète du système de pénalités, nous devons citer des déchéances de diverses natures qu'édicte quelques lois fiscales ; ainsi certains délits de douanes entraînent la privation de droits civiques tels que : exercice des fonctions d'agent de change et de courtier ; droit de vote et d'éligibilité aux élections consulaires, etc.

En matière de timbre et d'enregistrement, en outre de l'amende qui l'appauvrit au profit du Trésor, le contrevenant peut être frappé de certaines déchéances susceptibles de l'appauvrir au profit des particuliers. Ainsi la loi du 5 juin 1850 restreint le recours du porteur d'un effet par timbre ; les lois du 22 frimaire

(1) Voir l'article de M. Laborde. *De la répression des fraudes en matière d'allumettes chimiques. Lois Nouvelles*, 1895.1.281.

an VII et du 23 août 1871 défendent de faire usage d'actes non enregistrés... etc.

Cependant le législateur paraît de plus en plus hostile à ce genre de pénalité : déjà l'article 1321 du Code civil avait supprimé la nullité des contre-lettres, prononcée par l'article 40 de la loi du 22 frimaire an VII ; et, lors de la discussion de la nouvelle loi sur le régime successoral, le Sénat a repoussé une disposition du projet ainsi conçue : « Toute déclaration d'existence de dette corroborée par l'attestation du créancier vaut titre pour ce dernier contre le déclarant. »

De telles pénalités en effet, si elles peuvent assurer les intérêts du fisc, constituent aussi une prime à la mauvaise foi ; et il faut savoir gré à notre législateur de n'en avoir pas abusé.

SECTION II

PEINES PÉCUNIAIRES

L'amende et la confiscation, pénalités fiscales, sont l'objet d'une grosse controverse, qui divise la doctrine et la jurisprudence depuis près d'un siècle. Sont-elles des peines véritables, avec un caractère pénal nettement tranché ? ou bien avant tout des réparations civiles, que la loi accorde au Trésor, pour lui permettre de s'indemniser du préjudice que le fraudeur a voulu lui causer ? Comme le caractère des amendes d'enregistrement et

de timbre est beaucoup moins contesté que le caractère des autres amendes, et de la confiscation ; nous nous en occuperons en dernier lieu.

A. — *Amende en matière de contributions indirectes, octroi, douanes et Postes.* — Il nous est arrivé de qualifier l'amende de « peine », et cependant nous n'avons pas voulu décider *a priori* qu'elle avait le caractère pénal : il est juste de dire que l'amende qui sanctionne une infraction pénale est une peine *stricto sensu*, suivant les termes de l'article 9 du Code pénal, c'est-à-dire « une souffrance que le pouvoir au nom seul de l'intérêt public inflige à l'homme déclaré par jugement coupable d'une infraction (1) ». Mais l'amende fiscale est-elle infligée « au nom seul de l'intérêt public », et dans le seul but de punir l'immoralité de l'infraction ? Ne constitue-t-elle pas surtout une réparation civile au profit du Trésor ? Ne faut-il pas lui reconnaître une nature particulière, qui participe à la fois de la peine et de l'indemnité ?

Nous n'avons pas la prétention de jeter une lumière nouvelle sur cette question du caractère des amendes fiscales. Nous voulons simplement, pour en donner une idée d'ensemble, résumer les arguments principaux que jurisprudence et doctrine ont fournis à l'appui de leurs thèses respectives.

(1) Garraud. *Précis de Droit criminel*, p. 223.

Un arrêt de la Cour de cassation (1) résume assez bien, en ces termes, le système de la jurisprudence : « Les condamnations pécuniaires en vertu des lois sur les contributions indirectes, contre ceux qui contreviennent à leurs dispositions, peuvent, selon le point de vue auquel on se place pour apprécier leur caractère, être considérées tantôt comme des peines, tantôt comme des réparations civiles. »

Tel est le caractère mixte que la jurisprudence reconnaît aux amendes fiscales. Par quels arguments le défend-elle ?

1° L'action en condamnation à l'amende est intentée par les Administrations financières : or, aux termes de l'article 1^{er} du Code pénal, l'action pour l'application des peines appartient au ministère public. L'action des Administrations n'est donc pas une action publique, et ne peut être qu'une action civile tendant à faire prononcer des amendes qui ne peuvent être des peines, et qui sont par suite des réparations civiles.

D'ailleurs les Administrations peuvent disposer de leur action en faisant usage du droit de transaction que leur confère toutes les lois fiscales.

Comprendrait-on qu'elles mettent ainsi obstacle à une action publique ?

(1) 10 décembre 1890. Sirey, 91.1.120.

2° La jurisprudence s'appuie aussi sur de nombreux textes, dont nous allons citer les principaux.

La loi du 6-22 août 1791, Titre XIII article 20, sur les douanes, déclare les propriétaires des marchandises « responsables civilement du fait de leurs facteurs, agents, serviteurs ou domestiques, en ce qui concerne les droits, confiscations, amendes et dépens. »

De même le décret du 1^{er} germinal an XIII prescrit, dans son article 35, que « les propriétaires des marchandises seront responsables du fait de leurs facteurs, agents ou domestiques, en ce qui concerne les droits, amendes et dépens » etc. (1)

L'argument tiré de tous ces textes peut se résumer ainsi : la responsabilité du fait d'autrui s'applique aux réparations civiles et non aux peines ; or si le législateur l'a étendue aux amendes qui nous occupent, c'est parce qu'il a considéré ces condamnations comme des réparations civiles. Sinon, s'il fallait voir en elles de véritables peines, ces textes seraient une violation du principe de la personnalité des peines, et la responsabilité civile qu'ils édictent ne se comprendrait pas.

3° L'article 55 du Titre V de la loi du 28 avril 1816 parle de « condamnations civiles telles que confiscation, amende, dommages et intérêts », il emploie ainsi

(1) On trouve une disposition analogue dans la législation postale : art. 1^{er} de l'arrêté du 17 prairial an IX.

une expression qui cadre parfaitement avec les articles 16 de la loi du 17 décembre 1814 et 16 de la loi du 27 mars 1817, aux termes desquels, le juge de droit commun pour les contraventions douanières est le juge de paix exerçant sa juridiction civile.

Tous ces arguments ont été réfutés par la doctrine depuis Merlin (1).

Les auteurs (2) ont donné une explication très acceptable de la dérogation que le législateur a cru devoir faire aux principes généraux du Droit Pénal, en accordant aux Administrations le droit d'exercer l'action et le droit de transaction : il n'a pas eu du tout en vue d'attribuer à l'amende fiscale tel ou tel caractère, mais il a pensé que la répression serait mieux assurée, si les Administrations avaient l'initiative des poursuites ; et que le droit de transaction leur permettrait de mitiger la rigueur des lois fiscales qui le plus souvent défen-

(1) Merlin. *Répertoire de Jurisprudence*, V^o Tabac, n^o 9.

(2) Voici les principaux auteurs qui ont étudié le caractère de l'amende fiscale : Mangin. *Traité de l'action publique et de l'action civile en matière criminelle*, Tome II, p. 83. Chauveau et Faustin Hélie, *Théorie du Code Pénal*, Tome I, p. 210. Garraud. *Traité de Droit Pénal*, Tome I, n^o 354. Sourdat. *Traité de la responsabilité*, Tome I, n^{os} 9, 11 et 779. Thibault. *Traité du contentieux de l'administration des douanes*, p. 107 et sq. Laborde. *Cours de Droit Criminel*, n^o 334. Tous ont soutenu que l'amende fiscale était une peine. Cependant voir *contrà* : Labbé. *Amende pénale et amende fiscale*, p. 105 et sq.

dent aux tribunaux d'invoquer les circonstances atténuantes.

D'autre part, les Administrations peuvent transiger aussi bien sur l'emprisonnement que sur les peines pécuniaires : prétend-on que l'emprisonnement, pénalité fiscale, perd par cela même son caractère de peine (1) ?

Mais la doctrine a éprouvé plus de difficultés à réfuter les arguments tirés des textes qui organisent, semble-t-il, un système de responsabilité civile.

MM. Mangin et Chauveau et Hélie expliquent ces dispositions exceptionnelles par l'idée d'une complicité présumée entre le maître et le préposé ; pour eux la punition infligée au propriétaire dérive moins d'une vraie responsabilité, que d'une présomption légale que la fraude a eu lieu par ses ordres ou de son consentement. Et ils concluent que l'amende fiscale reste une peine, mais qui n'est pas personnelle dans certains cas prévus par des textes formels.

M. Garraud voit dans cette responsabilité fiscale une véritable responsabilité pénale, basée sur la faute des

(1) L'on peut ajouter que l'amende fiscale prononcée par un tribunal correctionnel doit être inscrite sur le casier judiciaire, et à ce titre est considérée comme une peine. Loi du 5 août 1899, art. 1, § 1. Circulaire du Ministre de la Justice du 12-17 décembre 1899, rapportée au Dalloz, 1900, 4.12.

commettants qui ont négligé de surveiller leurs préposés.

Si ces explications sont diverses, elles aboutissent cependant toutes à la même conclusion : les textes invoqués par la jurisprudence se comprennent sans qu'il soit nécessaire d'y voir une dérogation aux règles ordinaires de la responsabilité pénale. Pourquoi donc vouloir que l'amende fiscale ne reste pas une peine ?

Quant à l'expression de « civilement responsable » qu'emploie la loi de 1791, elle s'explique par des raisons historiques, le mot civil ayant été autrefois synonyme de pécuniaire. Le législateur a voulu noter que les commettants étaient responsables des peines pécuniaires, et non des peines corporelles de leurs préposés.

Enfin à la jurisprudence qui invoque le caractère civil de la juridiction du juge de paix en matière de contraventions douanières, la doctrine répond en faisant remarquer que le tribunal correctionnel est toujours compétent pour les infractions aux lois sur les contributions indirectes.

Après avoir réfuté ainsi tous les arguments de la jurisprudence, les auteurs citent un certain nombre de textes qui paraissent attribuer à l'amende fiscale le caractère de peine (1).

(1) Voir les conclusions de M. l'Avocat général Desjardins. Sirey, 1891.1.119.

Et en dernier lieu, se plaçant sur le terrain purement théorique, ils constatent que les réparations civiles obéissent à deux règles fondamentales : elles ne sont dues que si un préjudice a été éprouvé, et elles ne peuvent être fixées que d'après l'importance de ce préjudice. Or les Administrations n'ont pas à faire la preuve du préjudice éprouvé, et le rôle du juge est borné le plus souvent à prononcer des peines dont la loi a d'avance fixé le taux.

Mais il ne faut pas oublier que le Droit Pénal Fiscal n'a rien à faire avec la théorie pure, et s'il nous est permis de donner notre appréciation sur la controverse que nous venons de résumer, nous ne cachons pas que de l'examen de tous les arguments opposés, il ressort pour nous l'impression très nette, que le législateur ne paraît pas avoir voulu prendre franchement un parti, et que la jurisprudence s'autorise alors à bon droit de l'incertitude de la loi, lorsqu'elle refuse d'attribuer à l'amende fiscale un caractère bien déterminé, pour voir en elle tantôt une peine, tantôt une réparation civile, « selon le point de vue auquel elle se place ».

On comprend d'ailleurs qu'un tel système qui manque évidemment d'unité, puisqu'il a pour unique principe de s'adapter à propos de chaque espèce particulière aux exigences de la pratique, ait pu soulever toutes les critiques des théoriciens.

La jurisprudence, suivant la ligne de conduite qu'elle s'est tracée, a déduit du caractère mixte de l'a-

mende fiscale, en ce qui concerne son application et son recouvrement, un certain nombre de conséquences très importantes, que nous allons énumérer (1).

Non individualité et cumul des amendes fiscales.— Les amendes étant plutôt réelles que personnelles, et ayant moins le caractère d'une peine que celui d'une réparation civile, il est jugé que lorsqu'une contravention, consistant en un fait unique, a plusieurs auteurs, une seule amende doit être prononcée contre tous (2).

Inversement le principe du non cumul, posé par l'article 365 du Code d'Instruction criminelle, ne reçoit pas application, et il peut être prononcé contre la même personne autant d'amendes, qu'il y a d'infractions fiscales relevées et établies (3). En matière postale, l'article 5 de l'arrêté du 27 prairial an IX parle même expressément de « l'amende de 150 francs au moins et de 300 francs au plus par chaque contravention (4). »

Récidive. — Les articles 57, 58 et 483 du Code pénal ne peuvent influencer sur l'amende fiscale qui est surtout une réparation civile, puisque l'aggravation des peines,

(1) Nous avons déjà étudié quelques-unes de ces conséquences à propos des éléments constitutifs de l'infraction fiscale. V. *suprà* p. 22, 25 et sq.

(2) Cass. 4 décembre 1863, Dalloz, 64.1.195. Dalloz, Rép. V° *Peine* n° 786 ; Supplément, V° *Peine*, n° 741.

(3) Cass. 28 janvier 1876, Sirey 76.1.89 avec la note de M. Villey. 15 juin 1901, Sirey, 1903.1.374.

(4) Limoges, 22 mars 1888, Dalloz 89.2.210.

en cas de récidive, n'a été établie que dans l'intérêt moral de la société.

Cependant certaines lois fiscales organisent une récidive particulière (1).

Dans ces cas pour qu'il y ait récidive il faut qu'il y ait eu une condamnation antérieure passée en force de chose jugée, et portant sur une contravention de même nature (2).

Application de la loi de sursis. — S'il est incontestable que la loi du 26 mars 1891 s'applique, aussi bien aux crimes et délits de droit commun, qu'aux crimes et délits prévus par des lois spéciales, et que par suite peuvent en bénéficier les condamnés à l'emprisonnement pour délits fiscaux, son application n'est pas possible pour l'amende fiscale ; en effet l'article 2 de la loi spécifie que la suspension de la peine ne comprend pas les dommages et intérêts. La Jurisprudence s'est fixée dans ce sens à raison du caractère prépondérant de réparation civile attribué à l'amende (3).

Certains arrêts ont donné en faveur de cette solution un second argument : les Administrations financières

(1) Loi du 28 avril 1816, art. 96, sur les contributions indirectes. Loi du 22 juin 1854, art. 22 sur les postes, etc.

(2) Cass. crim., 9 janvier 1896. Boé.

(3) Dalloz. *Table périodique*, 1897, p. 896, n° 147 et sq. Caen, 8 juillet 1899. Sirey, 1900, 2.72.

ayant la faculté de transiger après comme avant le jugement, si le sursis pouvait être prononcé, cette faculté se trouverait indirectement supprimée, ce que rien ne permet d'admettre, une volonté formellement exprimée du législateur pouvant seule modifier sur ce point important l'économie de la législation (1).

Prescription. — Ici l'amende n'est pas considérée comme une réparation civile : la prescription trentenaire est repoussée. L'action en condamnation est régie, autant pour les contraventions de douanes (2) que pour les délits, par la prescription de 3 ans établie par l'article 638 du Code d'Instruction criminelle ; de même l'action en recouvrement de l'amende se prescrit par 5 ans suivant l'article 636 Code Instruction criminelle (3).

C'eût été mal servir l'intérêt du Trésor, en même temps que méconnaître les droits des délinquants, que d'appliquer la longue prescription civile. La répression de la fraude est d'autant plus efficace, que plus rapide est l'action des Administrations.

Recouvrement. — Il était de toute importance d'assurer au Trésor les moyens propres à recouvrer l'amende fiscale, qui doit l'indemniser du préjudice

(1) Trib. Bayonne, 16 septembre 1898. Montpellier, 23 mars 1900. *Gazette du Palais*, 1898.2.475 et 1900.2.495.

(2) Paix. Lille, 8 janvier 1894. *Gazette du Palais*, 1894.1.483. art. 57, loi du 29 mars 1897.

(3) Cass. 10 décembre 1890. Dalloz, 91.1.102.

causé par la fraude : c'est en partant de cette considération que la Jurisprudence a déduit les conséquences les plus frappantes du caractère mixte qu'elle attribue à l'amende.

Notons d'abord que l'amende est recouvrée par les Administrations intéressées, et en cela se distingue de l'amende pénale, qui doit être payée chez le percepteur des contributions directes (1).

A défaut de paiement, les Administrations peuvent recourir à toutes les voies d'exécution ordinaires, et jouissent, en outre, de certaines sûretés particulières : c'est ainsi que les amendes de douanes sont privilégiées (2).

Mais la Jurisprudence a établi que l'amende devait être prononcée solidairement contre toutes les personnes qui ont coopéré à la perpétration du délit, et même contre certaines personnes qui y sont restées étrangères. De plus, la contrainte par corps peut être exercée.

La Cour de cassation, pour déclarer que l'amende fiscale est surtout une réparation civile, s'appuie sur des textes que nous avons déjà cités (3), et qui rendent

(1) Art. 25 de la Loi du 29 décembre 1873.

(2) Art. 4 de la Loi du 4 germinal an II, Titre VI.

(3) Art. 20 de la loi du 6-22 août 1791 ; art. 8, Titre III du décret du 4 germinal an II ; art. 35 du décret du 1^{er} germinal an XIII

responsables certains commettants des faits de leurs préposés.

Elle a donné de ces textes une interprétation très large, et a décidé que la responsabilité du fait d'autrui devait être étendue en matière fiscale à beaucoup de cas non expressément prévus par la loi ; en un mot, elle applique le principe de la responsabilité civile de l'article 1384 du Code civil, assurant au Trésor le droit de se faire payer l'amende, aussi bien par ceux qui ont commis le délit, que par « le père et après son décès la mère si le dommage a été causé par les enfants mineurs habitant avec eux ; les maîtres et commettants, s'il a été causé par leurs domestiques ou préposés ; les instituteurs et artisans s'il a été causé par leurs élèves et apprentis pendant qu'ils les ont sous leur surveillance » (1). Elle en est même arrivée à décider que les associés, et par suite la société, sont, dans leurs rapports avec le membre de la société contre qui a été constaté une contravention, tenus au paiement des condamnations pécuniaires prononcées au profit des Administrations fiscales (2).

Ces solutions vivement combattues par les auteurs partisans du caractère exclusivement pénal de l'amende, et qui voient dans ces arrêts la violation du principe

(1) Cour de Cass., 6 juin 1811. *Veuve Marchand et Marie Marchand*.

(2) Nîmes, 6 mai 1898. *Gazette des Tribunaux*, 1898, 2.408.

de la personnalité des peines, assurent au Trésor le précieux avantage de pouvoir poursuivre le recouvrement de l'amende contre plusieurs débiteurs.

Toutefois la jurisprudence ne pousse pas son système jusqu'au bout, et, faisant la part du caractère pénal de l'amende, elle décide que l'obligation qui incombe à l'auteur d'une infraction fiscale d'en réparer le dommage, ne lui survit pas, et ne passe pas avec son patrimoine à ses héritiers : le recouvrement des amendes fiscales comme celui des amendes pénales, ne peut être poursuivi contre les héritiers du contrevenant, que lorsqu'un jugement devenu définitif a condamné ce dernier (1).

Enfin les Administrations peuvent recourir à la contrainte par corps. Sans doute la loi du 22 juillet 1867 a supprimé la contrainte par corps en matière civile et commerciale. Mais la jurisprudence, invoquant le caractère pénal de l'amende, l'a maintenue pour les infractions fiscales (2) ; et en cela elle s'est d'ailleurs parfaitement inspirée des intentions du législateur (3).

(1) Cour de cass., 28 messidor an VIII. *Milchell*. 18 novembre 1897. *Pandectes fr.*, 99.1.401.

(2) Amiens, 16 mai 1868. *Sirey*, 68.2.139. Cass. 22 juillet 1874. *Sirey*, 75.1.23.

(3) Voir l'exposé des motifs de la loi du 22 juillet 1867, art. 24. *Daloz*, 67.4.81.

V. sur l'exercice anticipé de la contrainte par corps : *suprà*, p. 20 et sq.

Toutefois la contrainte par corps n'est exercée ni contre le mineur qui a agi sans discernement ; ni contre les personnes civilement responsables.

B. — *Confiscation*. — La confiscation est la pénalité nécessaire à la répression de toute infraction de douanes, contributions indirectes et octrois. On peut même dire que c'est la sanction normale de ces infractions (1), puisque leur constatation doit commencer par la saisie des marchandises de fraude (corps du délit), et bien souvent des objets qui ont servi à les transporter ou à les dissimuler.

En Droit Fiscal, tout aussi bien qu'en Droit Pénal, les tribunaux ont seuls qualité, suivant l'article 470 du Code pénal, pour valider la saisie opérée et prononcer la confiscation.

Elle n'en est pas pour cela soumise aux règles du Droit Pénal : la jurisprudence lui attribue nécessairement le même caractère que l'amende qui en est le complément, et la considère avant tout comme une réparation civile.

Donc tout ce que nous avons dit des amendes s'applique sans restriction à la confiscation, jusqu'aux critiques de la doctrine, qui veut voir, dans la confiscation comme dans l'amende, une véritable peine.

A vrai dire même, le caractère pénal de la confisca-

(1) Voir Pallain. *Les Douanes Françaises*. Tome II, p. 530.

tion est plus effacé encore que celui de l'amende ; puisqu'elle peut être prononcée par les tribunaux sans déclaration de culpabilité : soit après le décès du contrevenant (1) ; soit contre un inconnu, s'il s'agit de marchandises prohibées en territoire français (2).

Il est de principe que les juges ne peuvent convertir la confiscation de l'objet du délit en une confiscation de sa valeur. Cependant l'article 19 de la loi du 29 mars 1897 autorise les tribunaux, en matière de contributions indirectes, « lorsque la bonne foi du contrevenant sera dûment établie, et en motivant expressément leurs décisions sur ce point, à libérer de la confiscation, sauf pour les objets prohibés, par le paiement d'une somme que le tribunal arbitrera, et qui ne pourra en aucun cas être inférieure au montant des droits fraudés (3). »

C. — *Amendes d'enregistrement et de timbre.* — Les amendes d'enregistrement et de timbre ne soulèvent pas les controverses que nous avons eu à étudier pour les autres amendes fiscales.

Sans hésitation la jurisprudence, qui n'est pas contredite ici par la doctrine, leur accorde un caractère

(1) Cass., 9 décembre 1813. Van Brabant ; 16 décembre 1893. Sirey, 99.1.259.

(2) Art. 23. Titre X, Loi du 6-22 août 1791 ; art. 4. Décret, 15 août 1793 ; art. 34. Décret du 1^{er} germinal an XIII.

(3) Voir l'article de Roger Thisse *Lois Nouvelles*, 1897.1.265.

presqu'exclusivement civil, puisque leur seul but est de constituer une réparation à forfait du préjudice pécuniaire que le Trésor a subi ; elles n'ont aucun caractère infamant ; elles sont prononcées sans jugement, et recouvrées par voie de contrainte, comme les droits eux-mêmes dont elles garantissent la perception ; et si le redevable soulève une contestation, le débat est réglé par les tribunaux civils.

D'où cumul des amendes, pas de sursis, pas de contrainte par corps ; le principe de la responsabilité civile, posé par l'article 1384 du Code civil est applicable, sans discussion possible, dans toute son intégrité (1).

Cependant, si aux termes de l'article 76 de la loi du 28 avril 1816, le paiement des amendes de timbre peut toujours être exigé des héritiers, ceux-ci ne sont redevables des amendes d'enregistrement que dans le cas où une condamnation prononcée avant le décès permet de poursuivre le recouvrement sur les biens du contrevenant décédé (2).

L'Administration base cette solution sur l'article 14 de la loi du 23 août 1871 qui, modifiant l'article 38 de la loi de l'an VII et l'article 27 de la loi de ventôse an XI, a disposé qu'à défaut d'enregistrement ou de déclaration

(1) Tribunal Lyon, 20 août 1875. Dalloz, 75.5.444. Tribunal Castres, 1^{er} février 1876, Dalloz, 76.5.442.

(2) Cass. 19 novembre 1875. Dalloz, 75.1.115.

dans les délais prescrits des actes translatifs de propriété, d'usufruit, ou de jouissance d'immeubles « l'ancien et le nouveau possesseur, le bailleur et le preneur seront tenus personnellement et sans recours, nonobstant toute stipulation contraire, d'un droit en sus qui ne peut être inférieur à 50 francs. »

Il semble pourtant qu'il n'est pas très logique d'accorder autant d'importance à ce mot « personnellement », et d'en déduire la solution générale qui nous occupe : puisque le droit d'enregistrement est avant tout un droit réel dont la perception dépend plutôt des choses que des personnes ; et que l'amende n'a aucun caractère pénal.

Aussi cette solution a-t-elle été critiquée par les auteurs, et M. Albert Wahl (1), n'a trouvé qu'un argument pour la justifier, c'est qu'en matière de timbre, un texte a été jugé nécessaire pour rendre les amendes transmissibles aux héritiers.

La prescription des amendes de timbre et d'enregistrement obéit à des règles particulières. La loi du 16 juin 1824 dans son article 14 établit une prescription de deux ans, qui court « du jour où les préposés auront été mis à portée de constater les contraventions au vu de chaque acte soumis à l'enregistrement, ou du jour de la représentation des répertoires à leur visa. »

(1) A. Wahl, *op. cit.* Tome II, p. 531 et sq.

De plus, comme il est de principe que la sanction d'une obligation disparaît nécessairement avec cette obligation elle-même, les pénalités ne peuvent subsister après que les droits simples ne sont plus dus ; donc elles sont soumises à la même prescription qu'eux.

Toutefois, si l'Administration a obtenu un jugement contre le contrevenant, elle a un titre nouveau, constitutif d'une créance prescriptible seulement par 30 ans à compter du jour où le jugement est devenu définitif (1).

SECTION III

CRITIQUE DU SYSTÈME DE LA JURISPRUDENCE

EXAGÉRATION DE LA RÉPRESSION

Nous avons essayé de donner une idée d'ensemble sur le système de pénalités que nos lois ont organisé. Nous avons surtout insisté sur l'application de ces pénalités : œuvre presque exclusive de la Jurisprudence, et nous avons déjà mis en lumière, toutefois sans les partager, les objections que lui a faites la doctrine.

Nous voudrions en quelques mots apprécier et les conséquences pratiques des solutions de la Jurispru-

(1) Cass. 20 mai 1873. Sirey, 73 1.280.

dence (1), et les prescriptions du législateur en ce qui concerne la nature et le taux des peines fiscales.

La Jurisprudence s'est placée avant tout sur le terrain pratique : elle ne s'est pas laissée influencer par la théorie : toutes ses solutions sont inspirées de circonstances de fait ; et c'est bien, croyons-nous, le point de vue qui doit prédominer en Droit Pénal Fiscal.

Le cumul des amendes, la non application de la loi de sursis, la prescription pénale, et toutes les garanties de recouvrement, avec l'emprunt fait au Droit civil des règles de la responsabilité, ce sont là des solutions qui, sans doute, ne forment pas un ensemble bien homogène, puisqu'elles se justifient confusément avec les principes du Droit pénal et les principes du Droit civil ; mais elles réconfortent les droits du Trésor, elles assurent une répression certaine de la fraude, et à ce titre la Jurisprudence a atteint son but, elle n'est pas critiquable.

(1) La jurisprudence belge a admis le système des amendes mixtes en matière de douanes, d'accises et d'impôts directs. Elle a été implicitement ratifiée par le législateur, qui en a tiré les conséquences suivantes : 1° Les amendes dont il s'agit ne peuvent être réduites à raison d'une excuse ou de circonstances atténuantes ; 2° Elles ne sont pas soumises aux règles du non-cumul ou du cumul limité ; 3° Elles peuvent être recouvrées contre les héritiers d'un individu condamné par un jugement passé en force de chose jugée avant son décès : elles sont une dette de la succession. (Voir Haus. *Principes généraux du droit pénal belge*, n° 773 et sq.).

On ne peut d'autre part l'accuser de n'être pas conforme aux intentions du législateur, qui ne s'est jamais prononcé contre elle, et par suite l'a ratifiée tacitement.

Enfin elle est constante, bien établie, et ne saurait devenir une source de surprises et d'injustices pour les contrevenants.

Mais nous n'approuverons pas pareillement la trop grande rigueur des peines qu'a édictées le législateur.

Les amendes en général sont d'un taux exagéré (1), et cette répression trop dure, si elle s'explique, — nous avons fait remarquer dès le commencement de notre étude que l'infraction fiscale échappait à la réprobation publique — et que l'État ne pouvait compter sur le concours de l'opinion publique pour réprimer les fraudes, — cette répression trop dure risque de n'être bien souvent pas équitable.

(1) Amende de 62 fr. 50 en cas de contravention en matière de timbre de quittance, alors que ce droit est de 0 fr. 10. Amende qui peut atteindre le chiffre de 6,250 francs en cas de non-paiement de la taxe de 4 0/0 sur les revenus et dividendes distribués à leurs actionnaires par les sociétés (Loi du 30 mars 1872). Amende de 5.000 francs et en cas de récidive de 10.000 francs pour la fabrication de sel sans déclaration et le transport de sel sans expédition. (Loi du 17 juin 1840, art. 10 et ordonnance du 26 juin 1841, art. 45 et 21). Amende de 500 francs au minimum contre celui qui a cherché dans une déclaration de succession à obtenir la déduction d'une dette fictive art. 9, loi des finances du 25 février 1901), etc...

Ajoutez que les textes prononcent très souvent des amendes fixes, qui ont le grand inconvénient de ne pouvoir être proportionnées à la gravité du délit et à l'étendue du préjudice causé au Trésor.

Le législateur paraît avec raison vouloir supprimer, du nombre de nos pénalités fiscales, l'emprisonnement et les déchéances qui peuvent enrichir les particuliers au profit des délinquants. Il devrait aussi dans le même but de justice songer à établir des peines pécuniaires dont le taux puisse être en rapport avec l'importance de l'infraction.

La répression gagnerait à être à la fois plus souple et plus douce.

CHAPITRE III

POURSUITE DES INFRACTIONS FISCALES

Section I. — Poursuite en matière de taxes assimilées, d'enregistrement et de timbre.

Section II. — Poursuite des infractions aux lois de douanes, contributions indirectes, octrois et postes. — A. Tribunaux compétents pour statuer. Compétence pour les contraventions de douanes. — B. Autorité compétente pour exercer les poursuites. Concours du Ministère public et des Administrations intéressées.

Section III. — Proposition tendant à généraliser le système de poursuite des infractions aux lois d'enregistrement et de timbre. Système allemand. Critique de cette proposition, Appréciation de la législation actuelle.

SECTION I

POURSUITE EN MATIÈRE DE TAXES ASSIMILÉES, D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE.

Les pénalités édictées en matière de taxes assimilées, d'enregistrement et de timbre sont prononcées par les Administrations chargées de recouvrer ces impôts.

L'Administration des contributions directes peut suppléer par des enquêtes aux déclarations des redevables de taxes assimilées ; et, par cela même qu'il est inscrit d'office sur le rôle, le redevable négligent ou fraudeur se voit imposer la pénalité édictée : il ne peut s'exonérer que par une réclamation en décharge ou en réduction (1). Cette réclamation aboutit à un débat devant le Conseil de Préfecture, suivant les règles du contentieux des contributions directes.

De même, les amendes d'enregistrement et de timbre sont exigibles sans qu'il soit intervenu un jugement qui déclare le contrevenant coupable : c'est l'Administration qui les prononce, et, au point de vue de la perception, elles ne diffèrent en rien des droits simples. Si le débiteur ne se libère pas après un simple avertissement qui lui est envoyé sans frais, l'Administration représentée par le receveur, constate qu'il doit une certaine somme au fisc, et rédige un écrit qu'elle soumet à une autorité publique, ordinairement le juge de paix du canton ; c'est une contrainte, véritable titre exécutoire, qui permet de faire saisir et vendre les biens de celui contre qui il est dirigé. (2)

Mais si opposition est faite à la contrainte, l'exécu-

(1) Voir Boucard et Jèze, *Éléments de la Science des finances*. Tome II p. 1125 et sq.

(2) Lois des 22 frimaire an VII, art. 64 et 28 avril 1816, art. 76.

tion des biens est arrêtée, et une décision judiciaire rendue nécessaire, décision qui déclare si la contrainte est valable ou ne l'est pas, suivant que l'amende a été justement ou injustement infligée.

Le tribunal civil de l'arrondissement est compétent ; le ministère d'avoués n'est pas obligatoire ; ce jugement est rendu sans plaidoiries, sur la production de mémoires écrits : il n'est pas susceptible d'appel, mais peut être attaqué par la voie du recours en cassation, de la tierce opposition et de la requête civile ; et l'opposition, s'il y a eu défaut, est admise. (1)

Indépendamment de ce recours judiciaire, le délinquant a un recours à l'Administration, en ce qui concerne la légitimité de la réclamation, et même au Ministre, pour la remise totale ou partielle de la pénalité.

En un mot en matière de timbre et d'enregistrement, le recouvrement des droits et le paiement des amendes de contravention sont régis par les mêmes règles.

(1) Art. 65. Loi du 22 frimaire an VII ; art. 17, loi du 27 ventôse, an IX.

La répression de la dissimulation dans les prix de ventes d'immeubles et de cessions de fonds de commerce est portée devant le juge de paix si elle n'excède pas les limites ordinaires de sa compétence (Lois des 23 août 1871, art. 13 et 28 février 1872, art. 8). Il peut y avoir lieu à appel.

Voir pour les poursuites en matière d'enregistrement. Albert Wahl, *op. cit.* Tome II, p. 578 et sq.

Nous ne pouvons cependant passer sous silence certaines contraventions de timbre, dont la répression est confiée aux tribunaux correctionnels: dans le cas de vente ou d'emploi frauduleux de timbres mobiles ou de papiers timbrés ayant déjà servi. Ces infractions sont poursuivies devant le tribunal correctionnel, à la requête du ministère public, suivant tous les principes du Droit pénal (3).

Le législateur a voulu réprimer ici non le préjudice causé au Trésor, mais un acte immoral. D'ailleurs de telles infractions sont très rares.

SECTION II

POURSUITE DES INFRACTIONS AUX LOIS DE DOUANES, CONTRIBUTIONS INDIRECTES, OCTROIS ET POSTES

Nous avons vu que les peines, qui sanctionnent ces différentes infractions, ne sont pas exclusivement des réparations civiles accordées au Trésor, comme les amendes d'enregistrement et de timbre, mais participent dans une certaine mesure du caractère pénal.

En conséquence les poursuites qui tendent à les faire prononcer obéissent aux principes généraux du Droit

(1) Lois du 11 juin 1859, art. 21 ; 30 mars 1872, art. 7 ; 25 mai 1872, art. 4.

pénal. Toutefois le législateur a dû prendre des mesures pour sauvegarder les intérêts fiscaux du Trésor.

Deux traits caractérisent ces poursuites : l'action est du ressort exclusif des tribunaux, et, comme elle participe à la fois de l'action publique, et de l'action en réparation d'un dommage, l'initiative de sa mise en mouvement est partagée entre le ministère public et l'Administration compétente.

Nous allons donner quelques développements à ces deux propositions.

A. — *Tribunaux compétents pour statuer.* — D'une façon générale la compétence appartient aux tribunaux correctionnels (1) ; elle ne soulève aucune difficulté en matière de contributions indirectes et de postes.

Pour les infractions aux lois d'octrois, l'article 78 de l'ordonnance du 9 décembre 1814 porte : « L'action résultant de procès-verbaux en matière d'octrois, et les questions qui peuvent naître de la défense du prévenu, seront de la compétence exclusive soit du tribunal de simple police, soit du tribunal correctionnel du lieu de la rédaction du procès-verbal, suivant la quotité de l'amende encourue. Depuis 1834 (2) la quotité des amendes d'octrois ayant été élevée à un minimum de 100 francs,

(1) Loi du 5 ventôse an XII pour les contributions indirectes ; arrêté du 27 prairial an IX pour les postes.

(2) Loi du 24 mai 1834, art. 9.

il n'y a plus à parler des tribunaux de simple police, saisis autrefois lorsque l'amende encourue était au-dessous de 16 francs. Le tribunal correctionnel est seul compétent.

Pour les infractions douanières, le principe de la compétence est aujourd'hui celui-ci : ressortent des tribunaux correctionnels les délits de douanes, c'est-à-dire les infractions qui donnent ouverture à la fois à l'amende ou à la confiscation, et à des peines corporelles ; tandis que les juges de paix connaissent en première instance de toutes les contraventions de douanes, c'est-à-dire des infractions qui se sont sanctionnées que par des peines pécuniaires (1).

Exceptionnellement les tribunaux correctionnels sont compétents pour les infractions aux règlements sur l'exploitation des mines de sel, et les infractions de fausse déclaration sur la nature ou l'espèce de la marchandise déclarée en vue d'obtenir un passavant, deux infractions qui ne sont punies pourtant que de peines pécuniaires.

En tous cas, le juge de paix est le juge ordinaire de répression en matière de douanes, et si la connaissance des délits et de certaines contraventions lui a été enlevée, lorsque la loi crée une nouvelle contravention,

(1) Voir Pallain, *op. cit.*, Tome II, p. 594.

c'est à lui qu'il appartient d'en connaître, à moins de dispositions contraires (1).

B. *Autorité compétente pour exercer les poursuites.* — En droit commun l'action publique pour l'application de la peine n'appartient, suivant l'article 1^{er} du Code d'instruction criminelle « qu'aux fonctionnaires auxquels elle est confiée par la loi », c'est-à-dire aux magistrats du ministère public. Les particuliers ont la faculté de la mettre en mouvement par une plainte ou une dénonciation, mais ne peuvent l'exercer : tout au plus leur droit se borne-t-il à se constituer partie civile et à conclure à des dommages et intérêts.

Les lois fiscales, au contraire, ont donné aux Administrations une véritable délégation de l'action publique, considérant sans doute que ces Administrations seraient, bien souvent, mieux à même que le ministère public d'apprécier la gravité des faits incriminés, et la nécessité de la répression.

(1) Lois 4 germinal an II, Titre VI, art. 12 ; 9 floréal an VII, Titre IV, art. 6.

Tribunal correctionnel. Sedan, 15 janvier 1896 et Pontarlier, 25 mai 1896.

Les raisons pour lesquelles la compétence ordinaire a été donnée aux tribunaux de paix sont exposées par les rédacteurs de l'arrêt du 27 thermidor an IV. « Elle donne aux affaires de douanes toute la célérité qu'elles exigent, et que l'on ne trouverait pas dans les tribunaux correctionnels dont le nombre est bien moins considérable. D'ailleurs l'attribution à ces tribunaux entraînerait pour les préposés des déplacements journaliers qui laisseraient les postes à découvert. »

Lorsqu'ils exercent ce droit, les agents du Trésor ne sont pas engagés dans l'instance comme une simple partie civile réclamant des dommages et intérêts (1) ; mais ils peuvent requérir les pénalités que comporte l'infraction poursuivie, et ils n'ont pas besoin de constituer avoué.

Ainsi en principe l'action publique peut être exercée en matière fiscale et par le ministère public et par les Administrations intéressées : cependant ce principe ne va pas sans certaines restrictions ni sans certaines difficultés.

Pour les simples contraventions douanières l'action est portée devant le tribunal du juge de paix siégeant au civil, et il ne saurait être question d'une initiative quelconque de la part du ministère public, puisqu'il n'en existe pas de représentant devant ce tribunal. L'Administration a donc seule l'exercice de l'action.

D'autre part il est admis que les régies ne peuvent requérir l'application des peines corporelles. En effet la loi du 21 juin 1873, dans son article 15, ordonne de transmettre au ministère public les procès-verbaux constatant les contraventions dans les cas prévus par les articles 12, 14 et 48 de la loi du 28 avril 1816 : or ces textes prononcent la peine de l'emprisonnement, et

(1) Les administrations n'ont pas l'habitude de réclamer des dommages et intérêts, outre l'application des peines : elles pourraient cependant le faire.

ne parlent pas du droit des Administrations. En outre celles-ci ne peuvent exercer leur droit d'appel que pour l'amende et la confiscation : si elles pouvaient requérir les peines corporelles, il faudrait leur reconnaître le droit d'en appeler relativement à ces mêmes peines.

La jurisprudence décide donc d'une manière constante, que seul le ministère public peut requérir la peine d'emprisonnement.

Cette solution, très juridique d'ailleurs, se justifie parfaitement.

Lorsqu'une peine corporelle est édictée pour sanctionner une infraction fiscale, c'est à raison de l'immoralité de cette infraction, qui concerne alors dans une certaine mesure l'ordre social; et comme le rôle des Administrations est uniquement de veiller aux intérêts pécuniaires du Trésor, les textes et la jurisprudence, qui leur confèrent le droit de demander l'application des peines pécuniaires, véritables dommages et intérêts destinés à réparer le préjudice causé au Trésor par la fraude, iraient trop loin, s'ils les érigeaient en protectrices de l'ordre public, au même rang que le ministère public.

Cette attribution aux régies de l'exercice de l'action publique se déduit de la faculté de transiger que des textes formels leur reconnaissent : le droit de transaction permet d'arrêter le droit de poursuite : il le suppose donc.

D'ailleurs de nombreuses lois consacrent cette délè-

gation de l'action publique (1). Mais ce droit des Administrations, en ce qui concerne les amendes et autres peines pécuniaires, ne porte-t-il pas atteinte aux droits du ministère public? L'action peut-elle être toujours exercée concurremment par les régies et le ministère public, ou bien le droit des régies est-il exclusif?

Pour les contributions indirectes et les octrois la jurisprudence n'a jamais varié, et a constamment admis que la régie a seule le droit de poursuivre les infractions punies simplement de peines pécuniaires (2).

Cette solution a d'ailleurs été ratifiée par le législateur: l'article 15 de la loi du 21 juin 1873 n'assimile les infractions en matière de contributions indirectes aux infractions de droit commun, au point de vue des poursuites, qu'autant qu'elles sont passibles d'emprisonnement, et le rapporteur de la loi a formellement reconnu le droit exclusif de l'Administration; lorsqu'il s'agit de

(1) Décret du 1^{er} germinal an XIII, art. 34 pour les contributions indirectes, art. 1^{er} du Titre XII du décret des 6-22 août 1791; art. 3 et 4 de la loi du 15 août 1793; art. 6, Titre IV de la loi du 9 floréal, an VII, etc. pour les douanes; art. 5, arrêté du 27 prairial an IX pour les postes.

La loi du 28 avril 1816, Titre II, rattache les octrois aux contributions indirectes: il s'ensuit que les règles de procédure suivies en matière de contributions indirectes sont applicables aux octrois.

(2) Cass., 12 décembre 1853. Sirey, 53.1.788, 10 juin 1882. Sirey, 84.1.246.

ne faire prononcer que des peines pécuniaires (1).

Au contraire, en matière de douanes et de postes, le ministère public peut poursuivre, parallèlement aux Administrations, les infractions punies d'amende et de confiscation.

La jurisprudence le décide ainsi, aussi régulièrement pour les postes (2) que pour les douanes (3).

Cependant cette solution a été contestée pour les douanes, malgré les articles 51, 52 et 53 de la loi du 28 avril 1816 et 37 de la loi du 21 avril 1818, qui chargent expressément les procureurs de la République de requérir « la confiscation des marchandises et moyens de transport, une amende, un emprisonnement de 6 mois à 3 ans. »

Pourquoi cette différence, au premier abord purement arbitraire, entre la procédure des infractions punies de peines pécuniaires en matière de contributions indirectes et d'octrois et la procédure des infractions punies des mêmes peines en matière de postes et de douanes?

Le droit exclusif des régies des contributions indirectes et des octrois peut s'expliquer par des raisons historiques : la répression de la fraude, à un moment

(1) Voir le rapport dans Sirey. Lois annotées de 1873, page 421.

(2) Cass., 5 janvier 1865. Dalloz, 66.1.287, 19 juin 1896. Dalloz, 97.1.174.

(3) Dalloz. Supplément. V^e *Douanes*, n^o 608. *Contrà* : Pallain, *op. cit.*

où tous les impôts n'étaient exploités qu'en ferme, n'intéressait qu'indirectement le roi : il n'eût donc pas été logique que ses procureurs se substituassent aux agents des fermiers pour des poursuites qui avaient un caractère purement fiscal (1).

Cette disposition nous vient donc de l'ancien régime.

Mais les infractions de douanes et de postes intéressent à un très haut degré l'ordre public (2), et à ce titre doivent pouvoir être poursuivies par le ministère public ; de même que le ministère public peut poursuivre, suivant l'article 102 de la loi du 19 brumaire an XI, les contraventions aux lois relatives à la surveillance du titre et à la perception des droits sur les matières d'or et d'argent, car ces lois, bien que leur application soit confiée à la régie des contributions

(1) Art. 8 du Titre XII de l'ordonnance de 1687.

(2) Pour les postes. Voir *suprà*, p. 17 et sq. Nous avons un arrêté du Directoire (27 thermidor an IV) qui montre bien que le législateur en matière douanière n'a pas eu seulement des préoccupations fiscales. Cet arrêté porte que « la législation sur les douanes n'est que politique et commerciale ; les peines à prononcer en cette matière ne sont pas de même nature que celles à prononcer contre les délinquants qui troublent l'ordre social, et ne doivent être envisagées que comme des mesures propres à assurer la prépondérance du commerce et des manufactures nationales. »

Nos tarifs douaniers ont toujours poursuivi à la fois un but fiscal et un but économique.

indirectes, sont considérées comme touchant à l'intérêt général de la société.

Enfin il faut reconnaître, aux Administrations financières, le droit d'appel (1). Mais elles ne peuvent exercer ce droit que dans la mesure où elles pourraient exercer l'action publique : donc pas d'appel possible de leur part, d'un jugement rendu à l'occasion d'une infraction punissable seulement d'emprisonnement.

Dans ces limites leur appel produit les mêmes effets que celui du ministère public.

Nous avons ainsi étudié les règles caractéristiques de la procédure des infractions fiscales, et passé en revue les principales exceptions que subissent ici les principes de droit commun, exceptions qui se justifient soit par des raisons historiques, soit par des motifs d'ordre pratique.

Mais nous ne pouvons abandonner cette question sans donner un aperçu de législation comparée, et apprécier la valeur d'une curieuse proposition de réforme qui a été faite (1).

(1) Argument par analogie de l'art. 202 du Code d'inst. crim.

(2) Salva, *op. cit.*, pages 50 et sq.

SECTION III

PROPOSITION TENDANT A GÉNÉRALISER LE SYSTÈME DE
POURSUITE DES INFRACTIONS AUX LOIS D'ENREGISTRE-
MENT ET DE TIMBRE.

Si le droit pour les administrations financières d'exercer l'action publique n'a jamais été critiqué (1), — du moins dans son principe, puisque nous avons relevé dans son application des diversités qu'il est souvent difficile d'expliquer —, au contraire, certains auteurs ont proposé de modifier complètement les règles de la compétence des autorités chargées de statuer : il ne s'agit de rien moins que de confier aux Administrations, pour toutes les infractions uniformément, le pouvoir de prononcer les peines pécuniaires, sauf à ménager aux délinquants un recours devant les tribunaux.

(1) Ce droit existe, avec quelques différences il est vrai, dans la plupart des législations étrangères, notamment en Belgique (art. 247 de la loi du 26 août 1822 sur les douanes et accises ; art. 29 de la loi du 6 avril 1843 sur la répression de la fraude en matière de douanes.

En Italie cependant, étant donné l'art. 2 du Code de procédure pénale ainsi conçu : « L'action pénale sera exercée par les officiers du ministère public près les Cours d'appel, les Cours d'assises, les tribunaux et les préteurs », si les Administrations ont le droit de mettre en mouvement l'action publique, le ministère public requiert seul les peines encourues.

C'est la généralisation de la procédure suivie en matière d'enregistrement et de timbre.

Ce système fonctionne en Allemagne : l'une des procédures exceptionnelles qu'organise le livre VI (1) du Code de procédure pénale de l'Empire, du 1^{er} février 1877, concerne les infractions aux lois fiscales.

Si l'autorité judiciaire est compétente lorsqu'il y a lieu de prononcer une peine corporelle, les peines pécuniaires sont fixées par voie administrative, et il est à ce propos intéressant de remarquer que les administrations allemandes sont plus libres que nos tribunaux, puisque le taux de l'amende n'est pas limité par le législateur. .

Les sentences pénales des administrations sont assimilées à un acte de l'autorité judiciaire, et doivent indiquer les faits punissables, les lois dont elles font application, et les moyens de preuve.

Mais l'intérêt de l'accusé est sauvegardé par deux recours possibles : un recours à l'administration supérieure et un appel à la juridiction ordinaire, tribunal des échevins ou tribunal régional.

Différents Etats de l'Empire ont consacré ce principe

(1) Livre VI, Section III intitulée « *Verfahren bei Zuwiderhandlungen gegen die Vorschriften über die Erhebung öffentlicher Abgaben und Gefälle.* »

dans leur législation : royaume de Wurtemberg (1) ; Grand duché de Bade (2).

D'ailleurs, dans notre histoire on retrouve un système analogue : au xiv^e siècle fut constitué un tribunal de notables choisis par les États assemblés, pour procéder, sous leur direction, entre les paroisses d'une même province ou généralité à la perception des impôts. Ce tribunal avait, en outre, compétence pour statuer sur toutes les questions civiles et pénales relatives aux impôts. « Sa juridiction consistait, dit un ancien auteur (3), en la connaissance en première instance de tous les procès et différends qui arrivent tant au civil qu'au criminel pour raison de tailles, assiette d'icelles et des autres impositions de quelque nature qu'elles soient. »

Il est vrai que l'on ne peut pas tirer un argument sérieux de la création de ce tribunal des Élus, puisqu'elle remonte à une époque où l'on n'avait encore aucune idée sur la séparation des attributions judiciaires et administratives.

Mais les partisans du système allemand, tout en reconnaissant qu'il n'est pas très conforme aux principes de notre droit public de faire prononcer les peines par les Administrations, ont la prétention de ne rien

(1) Loi du 25 août 1879.

(2) Lois des 3 mars 1879 et 20 septembre 1890.

(3) Pierre Vieuille, *Nouveau traité des élections*, 1739, page 111.

innover et de ne pas introduire dans notre législation une exception sans précédents.

Ils veulent se contenter d'étendre à tous les délits fiscaux les règles admises aujourd'hui pour les contraventions de timbre et d'enregistrement : avec une seule différence, le droit d'appel au tribunal civil serait remplacé par le droit d'appel au tribunal correctionnel.

Une telle réforme, d'après eux, permettrait aux contribuables et au Trésor de réaliser une économie sérieuse de temps et de frais ; elle aurait aussi pour résultat d'introduire dans notre législation fiscale un peu d'unité.

D'ailleurs, disent-ils, elle consacrerait simplement ce qui existe déjà : il faut bien reconnaître que par suite du droit de transaction accordé à toutes les Administrations fiscales, les parties s'en remettent presque toujours à elles pour l'application de la peine.

Nous ne croyons cependant pas que cette réforme soit désirable. Il nous semble que notre législateur a été très logique, en ne soumettant pas aux mêmes règles de compétence les infractions de timbre et d'enregistrement, et les autres infractions fiscales. En matière d'enregistrement et de timbre la peine a un caractère purement civil, et, que l'amende soit fixe ou proportionnelle, la régie n'a, pour ainsi dire, aucune initiative dans l'application de la peine. Son rôle prépondérant est de constater la contravention ; si elle a reconnu qu'une infraction a été commise, elle est liée

par les textes pour déterminer la quotité de l'amende.

Mais dans les autres matières fiscales, l'amende a un certain caractère pénal ; le plus souvent, à moins que le législateur ait édicté une amende fixe, — pratique que nous avons déjà réprouvée —, l'autorité compétente devra, pour fixer le taux de la peine, apprécier certaines circonstances de fait, beaucoup plus fugitives et plus vagues qu'en matière d'enregistrement et de timbre ; et bien que ce rôle d'appréciation soit confié aux Administrations allemandes, plus étendu même avons-nous dit, que ne l'ont nos tribunaux, nous ne préconisons pas l'idée de l'attribuer à nos régies.

Il serait dangereux en effet d'enlever aux tribunaux la connaissance en premier ressort des infractions de douanes, contributions indirectes, octrois et postes (1). Nous savons que l'opinion publique est trop bienveillante pour les fraudeurs, serait-ce bien là le moyen d'assurer à ces infractions un certain caractère infamant et par suite de prévenir la fraude (2) ?

Notre système actuel est donc à la fois très conforme aux principes, et aux nécessités de la pratique ; et, à ceux qui craignent que les tribunaux ne se montrent,

(1) Si l'on ne reconnaissait aucun caractère pénal à ces amendes, la garantie de la contrainte par corps, qui assure leur recouvrement, disparaîtrait fatalement. Voir Sirey. Note J. Roux, 1898.2.57.

(2) Cet argument nous servira pour critiquer la faculté de transiger accordée aux Administrations fiscales. Voir *infra*. Chapitre V.

comme l'opinion publique, indulgents vis-à-vis des infractions fiscales, nous répondrons, que le Trésor n'a jamais eu à se plaindre des décisions de la justice ordinaire (1); on pourrait même soutenir que les tribunaux judiciaires ont une certaine disposition à étendre plutôt qu'à restreindre ses droits. La meilleure preuve en est que tout le système du caractère mixte de l'amende est l'œuvre de la jurisprudence.

En tous cas les tribunaux judiciaires présentent l'avantage de ne pas être juges et parties, comme le seraient les Administrations ; et leurs décisions, qui sont évidemment par cela même désintéressées, n'en ont que plus de valeur morale : la répression de la fraude sera toujours d'autant plus exemplaire, et préventive de nouvelles fraudes, que l'autorité qui en sera chargée sera plus respectable.

D'autre part il est à noter que la tendance des légis-

(1) Un auteur fait observer que la Cour de cassation et le Conseil d'État ont à interpréter les mêmes textes pour juger, l'une les infractions de petite voirie, l'autre les infractions de grande voirie ; et remarque que les solutions les plus favorables à l'intérêt général ne se trouvent pas dans les arrêts du Conseil d'État, comme on pourrait s'y attendre : là où le Conseil d'État ne prononce que l'amende, la Cour de cassation condamne et à l'amende et à la démolition de la besogne mal plantée ; là où le Conseil d'État estime qu'aucune peine n'est encourue, la Cour de cassation prononce encore l'amende. (Jacquelin. *Les principes dominants du contentieux administratif.*)

lations modernes est à la compétence des tribunaux, et non des Administrations.

Ainsi en Portugal, où les poursuites avait lieu autrefois en la forme administrative (1), une loi du 21 mai 1884 décide qu'elles seront désormais de la compétence des tribunaux judiciaires.

La compétence judiciaire est également admise aujourd'hui en Belgique, en Grande-Bretagne, aux États-Unis.

Nous pensons donc que nos règles actuelles de compétence sont favorables aussi bien aux intérêts du Trésor qu'aux intérêts des délinquants. Elles doivent être maintenues.

(1) Art. 36 à art. 56 du décret du 4 janvier 1870.

CHAPITRE IV

CONSTATATION DE L'INFRACTION FISCALE (1).

Section I. — Les procès-verbaux. — Constatation des infractions de taxes assimilées et d'enregistrement. — Conditions de validité des procès-verbaux.

Section II. — Force probante des procès-verbaux. — Les modes de preuve du droit commun. — Force probante des procès-verbaux en matière fiscale. — La foi due jusqu'à inscription de faux des procès-verbaux de douanes. — Procédure [de l'inscription de faux. — L'article 24 de la loi des finances du 30 décembre 1903.

Section III. — De la règle « Pas de procès-verbal, pas d'action. »

SECTION I

LES PROCÈS-VERBAUX.

Les faits constitutifs des infractions fiscales ne laissent le plus souvent que des traces fugitives, et sont par cela même d'une constatation très délicate. Un frau-

(1) Nous ne nous occupons que de la constatation juridique, c'est-à-dire de la preuve des infractions fiscales. Les différents modes de recherche

deur a-t-il réussi à franchir la zone douanière, ou bien a-t-il pu s'introduire dans une ville en évitant la surveillance des agents de l'octroi, il est dès lors, le plus souvent, à l'abri de toute poursuite, absolument certain de ne pas être inquiété ; les droits du Trésor sont perdus.

D'autre part, si les préposés des Administrations financières découvrent une fraude, c'est un flagrant délit, qui a lieu en général en dehors des endroits fréquentés, la nuit : ils ne peuvent pas songer à en fournir plus tard la preuve par témoins ; une enquête postérieure n'aboutirait à rien : il faut réunir tous les faits probants dès l'instant même.

Enfin, la surprise d'une fraude est généralement suivie de la saisie des marchandises de fraude ; un document doit constater la dépossession du fraudeur et la remise des marchandises à un gardien responsable.

Aussi les procès-verbaux sont en notre matière le mode normal de constatation de l'infraction.

Cependant, et voici deux exceptions dont nous tenons à nous débarrasser dès maintenant, les infractions de taxes assimilées et d'enregistrement ne sont jamais prouvées par procès-verbal.

des fraudes (Perquisition, visite domiciliaire, surveillance, etc.) rentrent dans le cadre des études générales sur l'assiette et le recouvrement des impôts.

Pour les taxes assimilées, le seul fait d'être inscrit sur le rôle, et de n'avoir pas fait de déclaration est une preuve suffisante pour que l'Administration exige immédiatement le paiement de l'amende encourue.

En matière d'enregistrement, de même, il n'est pas besoin de dresser un procès-verbal. Il s'agit d'une question purement civile ; l'infraction résulte dans la plupart des cas de faits absolument stables, relatés dans des actes écrits, et dont la preuve est facile, à tous moments. Aussi toutes preuves de droit commun peuvent être utilement employées ; témoins, commune renommée, présomptions, aveu, serment, etc (1).

Et ici les lois sur le timbre se différencient des lois sur l'enregistrement : puisqu'elles prescrivent de constater l'infraction par des procès-verbaux : toutefois il n'est dressé de procès-verbal qu'autant que ce document peut être nécessaire comme preuve, mais non lorsque le contrevenant paie immédiatement l'amende, ou reconnaît la devoiren signant une demande en modération, ou encore lorsque la contravention a été commise à propos d'une pièce placée dans un dépôt public, et que l'on pourra retrouver en cas de contestation ultérieure.

Ces quelques exceptions mises à part, les infractions

(1) Voir Albert Wahl, *op. cit.* Tome II, p. 393 et sq.

fiscales sont normalement constatées par des procès-verbaux.

Ces procès-verbaux sont soumis aux principes généraux de validité imposés à tous les procès-verbaux ; relatifs, notamment, à la date, à la signature, à l'écriture, principes que nous ne rappellerons pas.

Ils doivent être de plus dressés par des agents compétents, et contenir certaines énonciations particulières. Sur ces deux points nous allons voir que la législation fiscale manque un peu d'unité.

Les règles par lesquelles se détermine la compétence de chacun des agents du fisc, pour la constatation des faits punissables, font l'objet de dispositions séparées de différents textes ; la loi exige parfois un double témoignage, mais elle permet aussi aux Administrations de s'entr'aider pour réprimer les fraudes, donnant souvent à leurs agents respectifs, malgré leurs attributions distinctes, le droit de constater même les infractions fiscales qui ne sont pas de leur ressort.

Deux préposés des douanes, âgés de vingt ans au moins et ayant prêté serment, suffisent pour que le procès-verbal soit valable : une infraction aux lois de douanes peut être même valablement constatée par deux citoyens français jouissant de leurs droits civiques (1).

(1) Loi du 9 floréal an VII. Titre IV, art. 1^{er}. Cette dernière disposition ne reçoit heureusement aucune application en fait, et pourrait bien disparaître : Voir Pallain, *op. cit.* Tome II, n° 2586.

Ont qualité pour verbaliser en matière de contributions indirectes, les agents de la régie de tous grades, même en dehors de leur circonscription, pourvu qu'ils soient âgés de 21 ans et assermentés : il importe peu qu'ils appartiennent au personnel hiérarchisé ou qu'ils soient hors cadre (receveurs buralistes et débitants de tabacs ou de poudres à feu, qui sont dûment commissionnés et assermentés).

Les infractions de contributions indirectes peuvent aussi être constatées par les agents des douanes en tous lieux, et les agents d'octrois dans leur commune, et même parfois par les gendarmes, gardes-champêtres, gardes-forestiers, commissaires de police (1).

Un double témoignage n'est plus exigé par les lois sur les contributions indirectes, depuis que l'article 24 *in fine* de la loi du 29 décembre 1904 a abrogé l'article 25 du décret du 1^{er} germinal an XIII.

Les préposés d'octrois nommés par les préfets ont seuls qualité pour dresser les contraventions d'octrois, à l'exclusion de ceux simplement nommés par les fermiers ; mais leur compétence est restreinte à la commune à laquelle ils appartiennent. Peuvent aussi verbaliser en matière d'octrois, les agents des contributions indirectes, et dans certains cas les gardes-cham-

(1) Lois des 28 février 1872, art. 5 ; 28 avril 1816, art. 169 et 223 ; 21 juin 1873, art. 2 ; 29 décembre 1900, art. 14.

pêtres et secrétaires de mairie (1). Un seul rédacteur suffit.

En ce qui concerne les infractions postales, un employé, ou un agent des postes assermenté, ou, d'une façon générale un agent de l'autorité qui a pouvoir pour constater les délits et contraventions de droit commun, est compétent pour dresser valablement les procès-verbaux (2).

Les procès-verbaux doivent, en général, contenir certaines énonciations spéciales, le plus souvent à peine de nullité (3) : pour les contributions indirectes, les douanes et les octrois, la mention de l'employé chargé des poursuites, la constatation des causes de la saisie, l'espèce, poids ou mesure des objets saisis, la présence de la partie à la description, ou la sommation qui lui aura été faite d'y assister, le nom et la qualité du gardien de la chose saisie s'il y a lieu, l'offre de donner mainlevée des moyens de transport saisis, la notification du procès-verbal à la partie saisie, qui consiste dans une lecture et copie au prévenu présent, ou, en son absence, dans une affiche à la porte de la maison commune du lieu

(1) Ordonnance du 9 décembre 1814, art. 92 et 75.

(2) Arrêté du 27 prairial an IX et loi du 22 juin 1854, art. 20.

(3) Il est bon de remarquer que les agents qui verbalisent en dehors de leur compétence ordinaire ne sont obligés de remplir que les formalités à observer dans les procès-verbaux des matières pour lesquelles ils opèrent habituellement.

de la saisie. Pour l'octroi, il faut aussi insérer l'évaluation approximative des choses saisies et l'acceptation du gardien.

En matière de douanes, les saisissants doivent conduire les choses saisies au bureau de douanes le plus prochain et y rédiger de suite leur rapport.

Des formes spéciales sont prescrites pour les saisies dans les maisons, pour les saisies sur les bâtiments de mer, pour les saisies des tissus de fabrication étrangère dans toute l'étendue du territoire (1).

La rédaction des procès-verbaux, en matière de timbre, n'exige aucune forme spéciale ; il suffit que les faits y soient clairement établis et que les preuves de chaque contravention y soient jointes.

Enfin, l'arrêté du 27 prairial an IX exige, dans les procès-verbaux qui constatent une contravention postale, l'énumération des lettres et paquets saisis avec leurs suscriptions, leurs poids, les noms du contrevenant et de l'entrepreneur responsable.

En outre, tous ces procès-verbaux sont soumis à l'enregistrement qui doit être fait dans des délais variables (2).

(1) Lois des 9 floréal an VII, art. 7 et 8 ; et du 28 avril 1816.

(2) Les procès-verbaux dressés à la requête du ministère public sont enregistrés en débet (Loi du 25 mars 1817, art. 74). Mais les droits de timbre et d'enregistrement des procès-verbaux et autres actes de procédure sont payés comptant et avancés par la partie poursuivante, sauf

Les agents des douanes sont tenus d'affirmer leurs procès-verbaux devant le juge de paix ou l'un de ses assesseurs, c'est-à-dire de déclarer avec serment que toutes les énonciations consignées sont exactes et sincères.

La formalité de l'affirmation n'est plus obligatoire pour les procès-verbaux de contributions indirectes et d'octroi (1).

La conséquence de l'omission de la plupart de ces prescriptions est la nullité, à moins que l'omission ne résulte d'un cas de force majeure ou du fait de la partie contrevenante. Et cette nullité peut être proposée par les contrevenants comme moyen de défense, en tout état de cause. C'est qu'en effet, ces formalités ne sont pas dans l'esprit du législateur de vaines et arbitraires exigences, mais elles ont pour objet de conserver les droits des prévenus, en conduisant les agents à la découverte des faits et en faisant parvenir au juge toute la vérité.

son recours contre le condamné, lorsque les procès-verbaux sont dressés, et les poursuites dirigées à la requête d'une Administration financière, agissant dans son intérêt propre ou dans celui de ses agents (Loi du 22 frimaire an VII, art. 68, § 1 ; Ordonnance du 22 mai 1816, art. 1 et 4 ; Loi du 25 mars 1817, art. 74).

Il y a quelques exceptions : notamment en matière de timbres-poste ayant déjà servis. (Décision ministérielle des 3-7 février 1851.)

(1) Art. 25 et 26 du Décret du 1^{er} germinal an XIII abrogés par l'art. 24 *in fine* de la loi du 30 décembre 1903.

Cependant la plupart des nullités édictées en matière de contributions indirectes sont supprimées (1).

Telles sont les idées générales que nous voulions donner sur la rédaction des procès-verbaux qui constatent les différentes infractions fiscales.

Nous devons nous occuper maintenant du rôle qu'ils sont appelés à jouer dans les poursuites; et, à ce propos, nous allons rencontrer des règles diamétralement opposées à celles du droit commun.

Au principe en vertu duquel aucun genre de preuve n'oblige le juge à condamner, la législation fiscale oppose la foi due aux procès-verbaux, soit jusqu'à preuve du contraire, soit jusqu'à inscription de faux; et à la règle que tous les genres de preuve sont admissibles, la règle, applicable dans certains cas seulement, il est vrai : « Pas de procès-verbal, pas d'action ».

SECTION II

FORCE PROBANTE DES PROCÈS-VERBAUX.

En droit commun le législateur ne prescrit aucun mode de preuve des faits qu'il déclare délictueux; les différents modes de preuve qu'il énumère n'ont d'autre but que d'éclairer la religion du juge appelé à pronon-

(1) Art. 26. Décret de l'an XIII abrogé.

cer une peine, et il n'y a aucun genre de preuve qui oblige le juge à condamner. L'article 342 du Code d'instruction criminelle ordonne simplement aux juges d'apprécier suivant leur conscience chaque preuve traduite de part et d'autre par l'accusation et la défense. « La loi ne demande pas compte aux jurés des moyens par lesquels ils se sont convaincus, elle ne leur prescrit point de règles, desquelles ils doivent faire particulièrement dépendre la plénitude et la suffisance d'une preuve... La loi ne leur dit pas : Vous tiendrez pour vrai tout fait attesté par tel ou tel nombre de témoins, elle ne leur dit pas non plus : Vous ne regarderez pas comme suffisamment établie toute preuve qui ne sera pas formée de tel procès-verbal, de telles pièces, de tant de témoins ou de tant d'indices... » Ce principe implicitement contenu dans les articles 154 et 189 du Code d'instruction criminelle s'applique à toutes les juridictions pénales : le juge doit se faire une conviction en toute liberté.

Il souffre cependant deux restrictions : 1° les preuves de certains délits peuvent être formées par des procès-verbaux qui font foi jusqu'à preuve du contraire, (procès-verbaux dressés par les officiers de police judiciaire depuis le garde-champêtre jusqu'au juge d'instruction, par exemple). Ces procès-verbaux ont pour effet de mettre momentanément l'accusation à l'abri de toute espèce de contestation.

Si on ne leur oppose pas une preuve contraire, ils

gouvernement la cause et le juge est obligé de s'incliner devant eux. C'est une situation tout à fait avantageuse pour l'accusation, et d'infériorité pour la défense.

2° D'autres procès-verbaux font foi jusqu'à inscription de faux. Dans ce cas, non seulement celui qui les produit est dispensé de toute autre espèce de preuve, comme s'il s'agissait des procès-verbaux qui font foi jusqu'à preuve du contraire, mais encore le prévenu n'est pas admis à en établir l'inexactitude, soit par la preuve testimoniale, soit même par des preuves écrites, sauf à lui à entrer dans la procédure difficile et chanceuse de l'article 214 du Code de procédure civile, procédure au seuil de laquelle se trouvent diverses formalités, destinées à arrêter ceux qui seraient tentés de contredire inconsidérément les assertions des verbalisants. De pareils documents sont tellement intangibles, qu'il est impossible de rectifier même les erreurs reconnues par les rédacteurs.

Quelle est donc la force probante des procès-verbaux en matière fiscale?

Dans l'ancien droit, tous les délits fiscaux, pour toutes les fermes et pour tous les impôts (gabelle, traite, tabacs, aides, papiers et parchemins, timbre, etc.), devaient être prouvés par des procès-verbaux qui, valablement rédigés, étaient crus jusqu'à inscription de faux (1).

(1) Ordonnance de 1681. Titre commun, art. 19.

Cette disposition se retrouve dans les articles 24 de la loi du 5 ventôse an XII, 26 du décret du 1^{er} germinal an XIII, 75 de l'ordonnance du 9 décembre 1814, en matière de contributions indirectes et d'octrois, et en matière de douanes dans l'article 11 de la loi du 9 floréal an VII.

Mais l'article 24 de la loi du 30 décembre 1903 a abrogé les premiers textes, et établi que « Les procès-verbaux des agents des contributions indirectes et des octrois feront foi jusqu'à preuve du contraire. »

Done, comme l'on admet que les procès-verbaux dressés par les préposés des postes (1) et de l'enregistrement ne font foi que jusqu'à preuve du contraire, on peut poser comme principe général, aujourd'hui, que les procès-verbaux en matière fiscale font foi jusqu'à preuve du contraire ; exception faite pour les procès-verbaux de douanes, qui font foi jusqu'à inscription de faux.

Les Administrations fiscales sont ainsi privilégiées : grâce à la force probante de leurs procès-verbaux, elles n'ont pas besoin de recourir à d'autres moyens de preuve, pour soutenir leurs accusations : l'infraction est suffisamment constatée, et le juge est obligé de condamner si le prévenu n'arrive pas à renverser le pro-

(1) Arrêté du 27 prairial an XI, art. 3 et Loi du 22 juin 1854, art. 20. Cass. 9 avril 1845. Sirey, 45.1.393.

cès-verbal par la preuve contraire, ou en matière de douanes par l'inscription de faux.

Le législateur a cru devoir favoriser de cette façon les agents du Trésor qui, à raison de la nature particulière des faits constitutifs de l'infraction fiscale, ont beaucoup de peine, comme nous l'avons déjà expliqué, pour les prouver.

D'autre part, obéissant toujours à un sentiment de défiance à l'égard du juge, il lui a ordonné de prononcer la condamnation, si le procès-verbal n'est pas renversé.

Enfin il a pensé que ce rôle prépondérant accordé aux procès-verbaux permettrait d'éviter les longs débats, qui auraient immobilisé trop souvent devant les tribunaux les préposés des Administrations, et énervé la répression (1).

(1) « Il paraît certain que l'État a besoin d'une procédure spéciale pour assurer la suite des actes destinés à constater les fraudes et à en obtenir réparation. C'est là une idée dont, à toute époque, le législateur s'est inspiré. D'une part en effet les agents de répression ne doivent pas être détournés constamment de leurs occupations, au gré des contrevenants ou de leurs défenseurs, pour venir soutenir leurs procès-verbaux devant les tribunaux. D'autre part, tandis que les crimes et délits de droit commun lésent les particuliers, et que par suite l'État est toujours assuré de trouver dans leur répression le concours, soit des intéressés, soit des autres citoyens, la répression des délits fiscaux n'intéresse que l'État. Les preuves ordinaires notamment la preuve testimoniale rencontrent alors des difficultés particulières... » Exposé des motifs d'un projet de

Nous n'acceptons pas les soupçons à l'égard des juges : nous avons vu déjà qu'il n'y avait pas à craindre de les trouver trop indulgents pour les délits fiscaux. Nous pensons cependant que le législateur n'en devait pas moins considérer l'infraction fiscale comme suffisamment prouvée par le procès-verbal, puisque le procès-verbal en est le plus souvent le seul mode de constatation possible.

Mais quelle force probante fallait-il donner au procès-verbal ? La foi jusqu'à inscription de faux, ou seulement jusqu'à preuve contraire ?

La foi jusqu'à inscription de faux a été ces dernières années l'objet de violentes critiques, — critiques qui ont abouti à l'article 24 de la loi du 30 décembre 1903 —, et comme elle n'est plus accordée qu'aux procès-verbaux des agents de douanes, nous allons donner quelques détails sur la force probante de ceux-ci, et dire en quoi consiste l'inscription de faux.

Nous aurons alors les éléments nécessaires pour apprécier cette procédure, et justifier, s'il y a lieu, la réforme que la dernière loi vient d'opérer pour les procès-verbaux de contributions indirectes et d'octrois.

La force probante jusqu'à inscription de faux des

loi déposé le 30 octobre 1903 sur le bureau de la Chambre, *Journal officiel, Documents Parlementaires*. Annexe, n° 1256. Session extraordinaire 1903, page 105.

procès-verbaux de douanes ne s'applique pas à toutes les mentions qu'ils peuvent renfermer, mais aux seuls « faits matériels que les préposés ont la mission légale de constater, et qu'ils ont effectivement constatés *de visu et de auditu*, c'est-à-dire par eux-mêmes, au moyen de leurs propres sens. Les mentions que la loi n'impose pas aux verbalisants, ou qui résultent de constatations qu'ils n'ont pas faites eux-mêmes, ou de simples inductions, n'ont aucune force probante, et la preuve qui en résulte peut tout au moins être combattue par la preuve contraire. Ainsi les procès-verbaux font foi jusqu'à inscription de faux des dates et heures de leur clôture, du nombre des verbalisants, de leur qualité, de la description des marchandises et autres objets saisis... Mais le procès-verbal ne fait pas foi de la qualification donnée par les verbalisants aux faits relatés par eux ; ni des faits matériels non constatés par les préposés eux-mêmes, mais résultant de déclarations des tiers ou d'inductions tirées par les préposés de certaines circonstances (1)... »

Pour résumer, la force probante jusqu'à inscription de faux ne s'attache qu'aux constatations matérielles que les rédacteurs ont faites eux-mêmes, et aux déclarations et aveux du prévenu, qu'ils ont eux-mêmes

(1) Pabon, *op. cit.*, p. 773.

entendus (1). Toute autre mention du procès-verbal est susceptible d'être combattue par la preuve contraire (2) puisque le prévenu ne doit pas être à la merci d'une appréciation erronée des rédacteurs.

Dans ces limites, le prévenu, si le procès-verbal est valable, n'a qu'un seul moyen de défense : l'inscription de faux, soumise à des prescriptions beaucoup plus rigoureuses encore que celles établies par le Code de procédure civile au titre du faux incident.

La procédure en est réglée par la loi du 9 floréal, an VII. Celui qui veut s'inscrire en faux contre un rapport est tenu d'en faire la déclaration par écrit, en personne, ou par un fondé de pouvoir spécial passé devant notaire ; et le législateur craignant qu'il ne se procure des moyens frauduleux de faux a restreint le délai de l'inscription qui peut être faite « au plus tard à l'audience indiquée par la sommation de comparaître devant le tribunal qui doit connaître de la contravention. »

De plus, et cette disposition est inspirée par les mêmes craintes, l'inscrivant doit « dans les trois jours qui suivent, faire au greffe du tribunal le dépôt des moyens de faux, et des noms et qualités des témoins

(1) Voir Cass., 16 juillet 1891. Sirey, 92.1 540.

(2) Cass., 2 avril 1879. Sirey, 79.1.438. Cass. 26 novembre 1834. Sirey, 35.1.73.

qu'il voudra faire entendre, le tout à peine de déchéance de l'inscription de faux » (1).

Le tribunal statue alors immédiatement sur l'admissibilité des moyens de faux, qui doivent avoir un caractère tel que, les supposant prouvés, ils justifient l'inscrivant de la fraude qui lui est imputée, et fassent disparaître l'infraction.

Si l'inscription n'est pas admise, le procès-verbal reprend sa force, et la condamnation qu'il comporte est prononcée ; de plus l'inscrivant téméraire est puni d'une amende de 300 francs au moins avec dommages et intérêts, s'il y a lieu.

Au contraire, si l'inscription est jugée régulière et les moyens de faux admissibles, il est sursis au jugement de l'infraction jusqu'après jugement sur le faux. Y a-t-il faux criminel, les verbalisants sont arrêtés et comparaissent devant le juge d'instruction ; y a-t-il simplement faux matériel n'incriminant pas la bonne foi des préposés, le procès-verbal est rejeté comme moyen de preuve, et la douane déboutée de sa demande.

Cette procédure de l'inscription de faux est donc très rigoureuse, autant par les formalités qui sont prescrites, que par les pénalités qui la sanctionnent (2). Un

(1) Art. 12. Loi de l'an VII.

(2) L'administration elle-même a dû le reconnaître, puisque M. Rouvier, Ministre des finances, a déposé le 30 octobre 1903 sur le bureau de la Chambre un projet de réforme : ce projet tend à prolonger les délais

contrevenant, victime de l'erreur des préposés, peut reculer devant la nécessité d'y recourir. Elle est donc susceptible d'engendrer des iniquités, puisqu'elle peut aboutir à ce résultat monstrueux, d'empêcher un accusé de se défendre et de prouver son innocence par tous les moyens.

C'est en définitive, érigée à la hauteur d'un dogme, l'infailibilité en matière administrative ; et la défense, rendue pratiquement illusoire et impossible (1). Le législateur paraît avoir eu ici trop en vue les intérêts du Trésor, et s'être moins préoccupé d'arriver à la connaissance de la vérité, que d'assurer, avec la condamnation du prévenu, la perception des revenus de l'Etat (2).

Aussi la foi jusqu'à inscription de faux a-t-elle été très attaquée, et MM. Cunéo d'Ornano à la Chambre, Monis au Sénat sont arrivés à l'enlever aux procès-ver-

de l'inscription et de la présentation des moyens de faux, afin d'éviter les déchéances ; et porte de plus la suppression de l'amende, si l'inscrivant qui succombe est reconnu de bonne foi.

(1) Voir le discours de M. Monis au Sénat. Séance du 27 décembre 1903. *Journal officiel*, p. 1704 et sq.

(2) On n'a pu donner de la rigueur de cette procédure qu'une seule explication acceptable : les textes qui l'organisent ne font que reproduire des textes beaucoup plus anciens, des ordonnances royales intervenues en 1681 et 1687, certains arrêts de la Cour des Aides de la même époque, où le fiscalisme régnait à outrance, et où la procédure et les enquêtes écrites étaient la base unique de tous les procès.

baux de contributions indirectes et d'octrois, en faisant voter l'article 24 de notre dernière loi des finances.

L'alinéa 1 de cet article est ainsi conçu : « Les procès-verbaux des agents des contributions indirectes et des octrois feront foi jusqu'à preuve du contraire (1). »

La preuve pour le prévenu d'une contravention de contributions indirectes, ou d'octrois, est désormais admissible, sauf, dans les termes du droit commun, la preuve contraire réservée à l'Administration poursuivante. D'après la jurisprudence actuelle, en effet, au cas d'un procès-verbal faisant foi jusqu'à preuve contraire des faits qui y sont énoncés, c'est d'abord au prévenu à le combattre par des témoignages ou autres preuves légales, avec la faculté pour la partie qui intente l'action, de combattre à son tour ces preuves et de corroborer le procès-verbal par une enquête ultérieure.

L'article qui nous occupe porte dans son deuxième alinéa « Si le prévenu demande à faire cette preuve le tribunal renverra la cause à quinzaine au moins. Dans le délai de trois jours francs à compter de l'audience où le renvoi aura été prononcé, le prévenu devra déposer au greffe la liste des témoins qu'il veut faire enten-

(1) C'est la réalisation tardive, et partielle seulement, de la promesse que le législateur avait faite, il y a près d'un siècle, dans l'article final de la loi du 23 avril 1816 « une loi spéciale déterminera le mode de procédure relatif aux instances concernant les contributions indirectes. »

dre, avec leurs nom, prénoms, profession et domicile.

Le texte proposé au Sénat était ainsi conçu : « Si le prévenu est admis à faire cette preuve. » M. Monis a combattu une telle rédaction qui semblait impliquer *a contrario* que le prévenu pourrait ne pas être admis à faire la preuve contraire ; le texte définitif : « si le prévenu demande à faire la preuve » ne peut plus prêter à équivoque.

Il est vrai que suivant, des règles depuis longtemps établies, la preuve peut être rejetée, si elle apparaît inutile, et si la conscience du juge se trouve suffisamment éclaircie : l'admission de la preuve contraire est toujours facultative pour lui (1).

En fait la preuve sera toujours admise, et le délinquant fiscal pourra se défendre comme un délinquant de droit commun. Cependant il est tenu de fournir la liste de ses témoins dans un délai de trois jours francs à compter de l'audience où le renvoi aura été prononcé.

Ce délai très court a été prescrit sur la demande de M. le Ministre des finances, qui a fait valoir les dangers de la fraude et des témoignages de complaisance ; les Administrations fiscales ont en effet un grand argument pour prétendre que la foi jusqu'à inscription de faux

(1) Cass., 2 février 1816 et 4 février 1825, arrêts rapportés au Sirey chronique.

est absolument nécessaire à la défense des intérêts du Trésor. Elles affirment que si le fraudeur a toute liberté pour se disculper, il produira devant les tribunaux de faux témoignages; et ainsi s'il n'arrive pas à égarer les juges, il prolongera toujours d'une façon fastidieuse les débats: c'est pour ne pas laisser au prévenu le temps d'organiser frauduleusement sa défense que nous retrouvons dans la procédure de la preuve contraire, comme dans la procédure de l'inscription de faux, ce même délai très bref de trois jours.

L'on peut se demander, si le péril existe réellement, jusqu'à quel point ce délai sera efficace : mais il est permis de certifier que son effet salulaire sera le même dans les deux procédures : la procédure de la preuve contraire, telle que l'organise l'article 24, offre toutefois l'immense supériorité d'augmenter pour les contrevenants les garanties de justice. Elle est donc préférable.

Alors, pourquoi la réforme récente ne serait-elle pas étendue aux procès-verbaux de douanes (1) ?

SECTION III

DE LA RÈGLE « PAS DE PROCÈS-VERBAL, PAS D'ACTION ».

En droit commun les infractions peuvent être prou-

(1) En Belgique tous les procès-verbaux des agents du Fisc ne font foi que jusqu'à preuve du contraire (art. 239 de la loi du 26 août 1822).

vées par tous moyens (1). L'inexistence ou la nullité du procès-verbal, peut être un obstacle à la répression, en rendant la preuve de l'infraction plus difficile, mais du moins elle n'est jamais considérée comme une fin de non recevoir contre l'action.

Au contraire, l'existence et la validité des procès-verbaux des contributions indirectes sont deux conditions nécessaires pour que l'Administration puisse exercer les poursuites.

Cette règle « Pas de procès-verbal, pas d'action », consacrée par l'article 34 du décret du 1^{er} germinal an XIII, a été applicable aux procès-verbaux de douanes jusqu'à ces dernières années.

Il est cependant bien difficile d'en comprendre l'utilité. On l'a expliquée par la toute confiance que le législateur a accordée au procès-verbal en matière fiscale : le procès-verbal joue un rôle si important que, lui n'existant pas, les poursuites deviennent impossibles ; le législateur s'est préoccupé de ne pas entraîner les agents dans des procès trop aléatoires et trop longs, et il a pensé que la fraude ne pouvait être prévenue utilement que par une répression rapide.

Ce sont là, croyons-nous, les considérations qui ont inspiré l'article 34 du décret de germinal an XIII.

Une disposition analogue réglait les poursuites en

(1) Art. 154 ; 189 ; 342 du Code d'Inst. crim.

matière de douanes, du moins pour les contraventions, (1) puisque les délits depuis l'article 1^{er} du décret du 8 mars 1811 pouvaient être prouvés par tous moyens; mais elle a été supprimée par l'article 57 de la loi du 29 mars 1897, ainsi conçu : « Les délits et contraventions prévus par les lois sur les douanes et les sels peuvent être prouvés par toutes les voies de droit » (2). D'ailleurs tous les moyens de preuve ont toujours été admissibles en matière d'octrois, (3) et en matière postale (4).

La règle « Pas de procès-verbal, pas d'action » n'est donc plus applicable qu'en matière de contributions indirectes, et constitue dans notre législation fiscale une anomalie fâcheuse : des poursuites contre des infractions quelquefois très graves peuvent être rendues impossibles par la faute d'un rédacteur négligent. (5)

S'il est vrai que le législateur a établi cette règle comme contre-partie à la toute puissance qu'il accordait aux procès-verbaux, à un moment où ils faisaient foi jusqu'à inscription de faux, elle devrait être suppri-

(1) Art. 2. Titre IV de la loi du 9 floréal an VII.

(2) *Les Lois Nouvelles*, 1897, 1.285.

(3) Art. 75 ordonnance du 9 décembre 1814.

(4) Cass., 18 mars 1836. Sirey, 36 1.524.

(5) En Belgique un procès-verbal n'est jamais indispensable pour que la fraude puisse être punie (art. 233 de la loi du 26 août 1822).

mée depuis que l'article 24 de la loi de décembre 1903 est en vigueur.

Le retour au droit commun donnerait à l'Administration des contributions indirectes une plus grande facilité pour arriver à la répression de la fraude (1).

Notons cependant que l'article 26 du décret du 1^{er} germinal an XIII vient d'être abrogé, et avec lui ont disparu la plupart des nullités qui pouvaient entacher les procès-verbaux des agents des contributions indirectes(2): la règle « Pas de procès verbal pas d'action » est dès lors beaucoup moins dangereuse.

(1) Nous avons cependant déjà vu que l'absence ou la nullité du procès-verbal ne constitue pas un obstacle à la condamnation à la confiscation : l'art. 34 du décret du 1^{er} germinal an XIII est formel sur ce point. Voir Cass., 28 août 1853, Sirey, 54.1.222. Il faut ajouter que si l'infraction est poursuivie par le ministère public la règle n'est pas applicable.

(2) Voir *suprà* page 95.

CHAPITRE V

LES CIRCONSTANCES ATTÉNUANTES ET LE DROIT DE TRANSACTION DES ADMINISTRATIONS FISCALES

Section I. — Les circonstances atténuantes. — Elles ne peuvent en principe être appliquées aux infractions fiscales.

Leur admission en matière de contributions indirectes et d'octrois; leurs effets quant à l'emprisonnement et à l'amende; et quant à la confiscation.

Amendement tendant à admettre les circonstances atténuantes en matière de douanes.

Section II. — Le droit de transaction. — En quoi consiste-t-il? *a).* Textes qui le prévoient. *b).* Condition de validité de la transaction. *c).* Effets de la transaction. Ce droit est-il justifié?

Dès notre introduction, nous avons fait remarquer que le législateur s'était toujours inspiré, en matière fiscale, d'un certain sentiment de méfiance à l'égard des tribunaux, qu'il a craint de voir trop indulgents; et d'autre part, avait, pour servir au mieux les intérêts du Trésor, accordé tous les droits possibles aux Administrations fiscales.

Ces deux idées, que nous avons déjà souvent vérifiées, apparaissent, avec un caractère frappant de

vérité, dans deux particularités qui caractérisent les poursuites : le juge, non seulement ne peut acquitter le prévenu qui n'a pas eu d'intention frauduleuse, mais encore ne peut mitiger sa condamnation, en lui accordant le bénéfice des circonstances atténuantes.

Un pareil principe frappant toute infraction fiscale avec une rigueur implacable, sans s'occuper, ni de la proportionnalité qui doit exister entre la gravité de l'infraction et la sévérité de la peine, ni de la bonne ou de la mauvaise foi du délinquant, le législateur a pensé en redresser les conséquences injustes par la faculté accordée aux Administrations de transiger, et d'adoucir la rigueur de la peine, pour les infractions où la bonne foi des délinquants ne saurait être mise en doute.

SECTION I

LES CIRCONSTANCES ATTÉNUANTES

La Cour de cassation a toujours décidé que l'article 463 du Code pénal se restreignait, par ses termes mêmes, aux délits prévus par le Code. Il faut donc un texte formel pour qu'une peine édictée par une loi spéciale puisse être mitigée par les circonstances atténuantes ; et notre législation fiscale est restée bien longtemps sans permettre aux juges d'atténuer les peines.

D'ailleurs, le décret du 1^{er} germinal an XIII sur les contributions indirectes, — aujourd'hui réformé sur ce point —, déclarait que les juges « ne pourraient, à peine d'en répondre en leur propre et privé nom, modérer les amendes et confiscations. » Formule que reproduisent les lois du 22 avril 1791 (1) pour les douanes, et du 22 frimaire an VII (2) pour l'enregistrement, qui, elles, n'ont subi aucune modification.

Le législateur croyait qu'une telle rigueur était nécessaire pour assurer la répression de la fraude ; et que, dans les cas où le contrevenant était de bonne foi, l'œuvre de justice devait être confiée, non aux juges, mais aux Administrations fiscales elles-mêmes.

Au contraire, depuis quelques années, poussé par l'opinion, il a consenti à étendre l'application des circonstances atténuantes à certaines infractions fiscales. (3)

L'article 15 de la loi du 21 juin 1873 déclare l'article 463 du Code pénal applicable à la peine d'emprisonne-

(1) Art. 4 du Titre XII.

(2) Art. 59.

(3) Nous ne nous occuperons pas de l'application de l'art. 463 du Code pénal aux infractions postales : aucun texte ne l'autorise : elle est donc impossible.

Mais le décret du 25 août 1848 permet aux tribunaux de réduire à 16 francs « selon les circonstances » l'amende édictée par l'arrêté du 27 prairial an IX.

Voir Montpellier, 23 mars 1900. Roques, *Gazette du Palais*, 1900.2.495.

ment dans les cas prévus en matière de contributions indirectes par l'article 46 de la loi du 28 avril 1816 et les articles 12 et 14 de la loi du 21 juin 1873. Mais il ne parle nullement des amendes et des confiscations. Les articles 42 de la loi du 30 mars 1888 et 12 de la loi du 26 décembre 1890 se sont occupés des amendes, et l'article 19 de la loi du 29 mars 1897 de la confiscation.

Cependant ces lois ne concernent que les infractions de contributions indirectes : il est vrai que la loi de 1888 laissant quelques doutes, on a essayé de l'appliquer en matière d'octrois et de douanes : la Cour de cassation n'a pas admis cette interprétation extensive (1).

M. Cunéo d'Ornano a présenté en 1901 un amendement à la loi des finances, pour qu'il soit permis aux tribunaux d'admettre les circonstances atténuantes en matière d'octrois. Il a dû lutter contre la résistance du Ministre des finances, qui a prétendu que les maires ne jouissaient, pour discuter la bonne foi du contrevenant, ni de la même liberté, ni des mêmes moyens que les directeurs des contributions indirectes ; et le Parlement n'a admis l'application de l'article 19 de la loi de 1897 que dans les cas de contraventions communes à l'octroi et aux contributions indirectes (2) : nous savons en

(1) Cass., 21 janvier 1890, Dalloz, 91.1.407.

(2) Loi du 25 février 1901, art. 34.

effet que dans ces cas le procès-verbal est rédigé à la requête de la Régie et de l'octroi, mais aux poursuites et diligences du directeur des contributions indirectes seul (1).

D'ailleurs les lois de 1897 et de 1901 n'ont pas étendu purement et simplement l'article 463 du Code pénal aux contraventions de contributions indirectes, ou communes aux contributions indirectes et à l'octroi : elles ont restreint le pouvoir d'atténuation des tribunaux, en le soumettant à trois conditions : 1^o Les circonstances atténuantes ne peuvent être appliquées en cas de récidive dans les trois années.

2^o La bonne foi du contrevenant doit être dûment établie.

3^o Le juge doit motiver sa décision (2).

Mais les peines de l'emprisonnement et de l'amende sont mitigées suivant les principes du droit commun : le juge peut complètement écarter la peine d'emprisonnement, et abaisser l'amende à un minimum de 1 franc.

En ce qui concerne la confiscation, elle peut être remplacée par une amende subsidiaire, qui, en aucun cas, n'est inférieure au montant des droits fraudés, et il n'est donné mainlevée des marchandises saisies, que

(1) Art. 164 du Décret du 17 mai 1809.

(2) Voir un Commentaire de l'art. 19 de la loi de 1897. Roger Thisse. *Lois Nouvelles*, 1897.1.264. Voir aussi *Lois Nouvelles*, 1901.1.332.

si « le contrevenant acquitte le montant des condamnations de toute nature dans le délai d'un mois à compter du jour où elles sont devenues définitives. »

Bien que certains détails que nous venons d'énumérer constituent des dérogations parfois critiquables (1) aux règles de droit commun, le principe de l'application de l'article 463 est aujourd'hui admis dans l'une des branches les plus importantes de notre législation fiscale.

Il conviendrait de le généraliser complètement.

Il n'est pas encore étendu aux infractions de douanes et d'octrois.

En ces matières le juge est toujours réduit « au rôle d'enregistreur », comme on l'a dit : il n'a aucune liberté d'appréciation, et c'est vraiment regrettable : tous les amendements déposés depuis quelque temps (2) prou-

(1) La Chambre dans la séance du 4 décembre 1903 a rejeté un amendement Cunéo d'Ornano ainsi conçu : « Pour tout contrevenant dont la bonne foi sera dûment établie, sont abrogées les dispositions des lois des finances portant que le bénéfice des circonstances atténuantes en matière de contributions indirectes cesse d'être applicable en cas de récidive, ou à défaut par le contrevenant d'avoir acquitté dans le délai d'un mois le montant des condamnations de toute nature. »

(2) Une proposition de loi de M. Georges Grosjean, dont le but est de permettre l'application des circonstances atténuantes aux délits et contraventions de douanes, a fait l'objet d'un rapport favorable de la commission d'initiative. Voir *Journal officiel*, 1903, Chambre, Annexe I, p. 272.

vent bien que l'opinion est unanime à vouloir lui donner plus de liberté.

Les tribunaux pouvant se montrer plus éléments pour le délinquant de bonne foi, seraient peut-être plus sévères qu'ils ne le sont pour le fraudeur : l'opinion publique serait satisfaite, elle aussi, et, voyant le fraudeur puni avec plus de justice, apporterait à l'infraction fiscale la sanction morale qui malheureusement lui manque.

SECTION II

LE DROIT DE TRANSACTION

Le droit de transaction reconnu aux Administrations fiscales consiste dans la faculté de faire remise de tout ou partie des peines pécuniaires encourues ou prononcées, et dans le pouvoir d'arrêter l'action publique quant aux peines corporelles, tant que le jugement qui les prononce n'est pas devenu définitif.

Ce droit, autrefois, sous l'empire des règlements de la Ferme générale apparaissait comme l'application des règles du droit commun, car il cessait d'appartenir aux fermiers lorsque les fraudeurs avaient encouru des peines corporelles, et non pas une simple amende (1).

Mais il constitue aujourd'hui une dérogation aux principes généraux, puisqu'il peut faire échec à l'action publique.

(1) Ordonnance de 1670.

On l'a rapproché du droit de grâce que le Chef de l'État exerce en matière pénale ; on l'a considéré « comme une délégation permanente du droit de grâce réservé au pouvoir exécutif » (1). Quelle que soit sa nature, il est certain qu'il est reconnu à toutes les Administrations fiscales et, étant donné l'usage constant qu'elles en font, il est à la base de notre Droit Pénal Fiscal.

Nous allons donc essayer d'en faire une théorie générale.

a) Textes qui le prévoient. — Le droit de transaction est proclamé : en matière de contributions indirectes par l'article 23 de l'arrêté du 5 germinal an XII et l'article 10 de l'ordonnance du 3 janvier 1821 ; en matière d'octrois par l'article 83 de l'ordonnance du 9 décembre 1814 ; en matière de douanes par l'arrêté des consuls du 14 fructidor an X et le décret du 8 août 1890 ; en matière postale par l'ordonnance du 19 février 1843.

Il n'y a aucun texte pour l'Administration de l'enregistrement, et même l'article 59 de la loi du 22 frimaire an VII assimile formellement les peines encourues aux droits simples, et défend à toute autorité publique d'en accorder remise ou modération. On n'en a pas moins toujours admis qu'une remise totale ou partielle pouvait être accordée aux parties (2).

(1) Exposé des motifs de la loi du 18 juin 1859, Dalloz, 1859.4.95.

(2) Cass. civ., 27 novembre 1895, Pandectes fr., 96.1.6. Sirey, 96.1.361.

Cependant, il était difficile pour l'Administration de l'enregistrement de se fonder sur l'idée d'une délégation du droit de grâce : puisqu'aucun texte, ni loi, ni décret, n'avait autorisé cette délégation : l'Administration tournait la difficulté dans la pratique en faisant signer au contrevenant une demande en remise ou modération de peine.

Mais l'usage a été régularisé par un décret du 11 janvier 1897 qui, reconnaissant implicitement que le droit de remettre les pénalités relatives aux droits d'enregistrement appartient au Ministre des finances, décide que ce droit est délégué dans certains cas au directeur général, et même aux directeurs départementaux.

b) Condition de validité de la transaction. — La transaction fiscale est une véritable transaction, telle que le Droit civil la définit : un contrat par lequel les parties terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître, moyennant des concessions qu'elles se font mutuellement : l'infraction fiscale donne naissance à une action à laquelle met fin la transaction consentie. La concession de la régie intéressée consiste dans la perte qu'elle subit en n'exigeant pas intégralement la réparation à laquelle elle avait droit ; la concession de l'auteur de l'infraction, dans sa renonciation à la faculté qu'il aurait eue, si la régie avait poursuivi de se défendre devant la justice, et de combattre l'action par tous les moyens de droit et de fait.

On a soutenu que la transaction fiscale n'était pas une véritable transaction, mais plutôt, de la part du prévenu, un aveu ou une reconnaissance de l'infraction, accompagnée d'un appel à l'indulgence de l'Administration (1).

On prétend lui attribuer ce caractère, parce que toute transaction implique un point litigieux, tandis que dans l'espèce, il n'y a, le plus souvent, qu'une remise d'amende, notamment lorsqu'il s'agit d'une transaction qui intervient après condamnation.

Nous rejetons cette opinion, puisque les textes que nous avons cités ne craignent pas d'employer le mot « transiger » ; et que d'autre part, il est incontestable qu'il y a toujours un point litigieux entre l'Administration et le prévenu, même après condamnation, quand ce ne serait que sur les difficultés de l'exécution.

Il ne faut donc pas confondre la transaction avec la grâce, et on doit la soumettre à toutes les règles de droit commun énumérées dans les articles 2044 et suivants du Code civil.

Au point de vue de la forme elle doit être faite par écrit, et en autant d'originaux qu'il y a de parties ayant un intérêt distinct (2).

Pour transiger il faut avoir la capacité de disposer des objets compris dans la transaction (3).

(1) Voir *Pandectes fr.* Répertoire. V^o Douane, n^o 2788.

(2) Art. 1325 Code civil.

(3) Art. 2045 C. civ.

Du côté du Trésor quels sont les agents qui ont cette capacité? La transaction est souscrite par le receveur, ou l'agent chargé des poursuites, mais elle doit être approuvée en principe par le Ministre des finances. Pour assurer la rapidité des affaires, le droit d'approbation est en général conféré aux directeurs généraux des Administrations fiscales, lorsque les pénalités encourues sont inférieures à 3000 francs, et aux directeurs départementaux, lorsqu'elles sont inférieures à 1000 fr.

Différents textes réglementent en détail ce partage d'attribution (1).

En ce qui concerne les infractions d'octrois, c'est le maire qui a capacité pour transiger, sauf l'approbation des préfets. Si l'octroi est en ferme ou en régie intéressée, les fermiers ou régisseurs préparent les transactions, mais celles-ci ne sont rendues définitives qu'après l'avis du maire et du préposé en chef. S'il y a contestation entre le maire et les régisseurs ou fermiers, le préfet statue en dernier ressort (2).

Au cas de saisie commune aux contributions indirectes et à l'octroi, le directeur des contributions

(1) Voir : pour les douanes. Décret du 8 août 1890. Pallain, *op. cit.* Tome II, p. 585. Pour l'enregistrement : Décret du 11 janvier 1897 et du 8 mars 1899. Pour les postes : Ordonnance du 19 février 1843; décisions ministérielles du 13 novembre 1855 et 18 avril 1873 pour les contributions indirectes : art. 23 de l'arrêt organique du 5 germinal an XII.

(2) Ordonnance du 9 décembre 1814, art. 83 et 84.

indirectes a seul qualité pour transiger : il n'est pas même obligé de prendre l'avis du maire ; d'ailleurs il peut réserver les droits de l'octroi.

Il faut aussi, comme condition de validité de la transaction, que le délinquant ait pleine capacité, suivant les règles ordinaires du droit civil.

La nullité d'une transaction pourrait être demandée pour les mêmes causes que s'il s'agissait d'un contrat ordinaire : défaut de capacité de l'une des parties, erreur de fait, violence, dol, etc.

La Jurisprudence décide que le contrevenant, qui a fait une transaction avec l'agent chargé des poursuites, est par cela même engagé, bien que l'autorité supérieure chargée d'approuver n'ait pas encore statué : le contrevenant a contracté pour ainsi dire sous condition résolutoire, et le refus d'approbation peut seul le délier (1).

c). — *Effets de la transaction.* — Elle efface complètement l'infraction ainsi que toutes ses conséquences soit pénales, soit pécuniaires, si elle est conclue avant qu'un jugement définitif soit rendu ; après jugement définitif l'Administration ne peut plus remettre ou réduire la peine d'emprisonnement (2).

(1) Cass. civ. 26 janvier 1811. Hérard.

(2) Le bulletin du casier judiciaire rédigé après la condamnation doit porter mention de la transaction intervenue : mais il ne doit pas être supprimé, puisque l'art. 2 de la loi du 5 août 1899 est ainsi conçu : « Il est

Tel est du moins le système de la Jurisprudence, soutenu dans la doctrine par Mangin (1).

Mais d'autres auteurs, notamment Faustin Hélie (2), prétendent que la transaction fiscale ne peut arrêter l'action publique, lorsqu'elle a pour objet des peines corporelles. Ils invoquent de nombreux textes qui ne parlent pas des peines corporelles et ne s'occupent que de « la remise totale ou partielle de la confiscation et de l'amende » (3), et font remarquer que le dernier texte en la matière, le décret du 8 août 1890, fixe quelle autorité sera compétente pour approuver la transaction « sur la quotité, le chiffre et le montant des condamnations encourues » : ces mots supposent évidemment des peines pécuniaires.

D'autre part, ils tirent argument de ce que le droit de transiger découle du droit de poursuivre qui est reconnu aux Administrations, et nous avons vu que ce droit de poursuivre est limité aux condamnations pécuniaires.

La jurisprudence n'en reste pas moins constante, et

fait mention sur le bulletin n° 1 des grâces, commutations ou réductions de peines... Sont retirés du casier judiciaire les bulletins n° 1 relatifs à des condamnations effacées par une amnistie ou reformées en conformité d'une décision de rectification du casier judiciaire. »

(1) *Traité de l'Action Publique*, nos 41, 47, 48.

(2) *Traité de l'Instruction criminelle*. Tome II, n° 1098.

(3) Art. 23 de l'arrêté du 5 germinal an XII, art. 17 de la loi du 9 floréal an VII.

admet que la transaction avant jugement efface aussi bien les peines corporelles que les peines pécuniaires.

La Cour de cassation se fonde sur deux raisons qu'elle a développées dans les considérants d'un arrêt du 30 juin 1820 (1), et que nous tenons à résumer.

1° L'arrêté du 15 fructidor an X ne fait aucune distinction entre les peines pécuniaires et les peines corporelles ; il s'exprime ainsi : « L'Administration des douanes est autorisée à transiger sur les procès-verbaux relatifs aux contraventions aux lois qui régissent cette partie des revenus publics soit avant, soit après jugement » ;

2° Dans un des motifs de ce même arrêté, il est dit que le droit de transaction est accordé à l'Administration, pour réparer les injustices que pourraient commettre les juges, obligés dans tous les cas d'appliquer rigoureusement les peines portées par la loi. Le vœu du législateur ne serait donc pas rempli si, lorsqu'il y a eu transaction, l'action du ministère public pouvait encore être intentée ou suivie devant les tribunaux.

Toutefois les Administrations ont depuis longtemps renoncé à revendiquer le droit de remettre ou de réduire la peine d'emprisonnement après jugement définitif (2).

(1) Arrêt rapporté au Dalloz. *Répertoire*. V° Douanes, n° 1012, note 1.
Voir aussi : *Pandectes fr. Répertoire*. V° Douanes, n° 2845 et sq.

(2) Circulaire du Ministre de la justice du 1^{er} janvier 1844.

Mais si la transaction peut toujours porter sur les peines pécuniaires, et avant jugement, sur l'emprisonnement, elle ne saurait avoir pour objet la remise ou la réduction des droits que les Administrations ont la mission de percevoir : en vertu de ce principe de droit public, que l'impôt légalement voté constitue pour l'État un droit irrévocablement acquis, dont l'abandon ne pourrait être consenti sans que l'égalité des charges entre les citoyens soit violée.

Il est vrai que parfois, en matière de contributions indirectes et de douanes, la contravention entraîne, en sus de l'amende et de la confiscation, le remboursement de certains droits fraudés (1).

Les régies ont ici le pouvoir de transiger à l'égard de ces droits, dont le paiement est imposé par la loi à titre de pénalité complémentaire.

Les conditions d'application du droit de transaction étant connues, nous pouvons en apprécier la portée.

Nous avons déjà vu que, dans l'esprit du législateur, il a pour but de substituer aux juges les Administrations, dans le cas où la contravention poursuivie est digne d'indulgence. L'arrêté du 14 fructidor an X l'expose en ces termes : « S'il importe à l'intérêt public de réprimer sévèrement les fraudeurs, il est aussi de l'équité

(1) Contraventions en matière de sel (Loi du 17 juin 1840, art. 10) et de distillerie d'eau-de-vie ou esprits (Loi du 29 juin 1900, art. 14).

de ne pas appliquer rigoureusement les peines de la fraude, à ceux auxquels on ne peut reprocher qu'une erreur ou l'ignorance des règlements. » Le droit de transaction doit répondre à ce besoin.

En principe donc s'il est accordé aux Administrations fiscales, c'est pour que le prévenu ne soit pas complètement privé du bénéfice des circonstances atténuantes : aussi depuis que la modération de l'amende et de la confiscation est permise aux tribunaux correctionnels, une circulaire de la Régie des contributions indirectes (1) a établi qu'il ne fallait plus transiger après condamnation si le contrevenant a obtenu devant les tribunaux le bénéfice des circonstances atténuantes.

Mais en pratique la transaction sert à un autre but : elle permet de faire rentrer l'impôt plus vite que si les poursuites étaient engagées, et de ne pas absorber les agents du fisc dans des procès trop longs.

Il est certain que les Administrations voient aujourd'hui dans la transaction, surtout un moyen fiscal, et la détournent ainsi de son sens primitif ; elles transigent chaque fois qu'elles croient de leur intérêt de le faire, sans songer à considérer la moralité de l'infraction constatée. Le seul rôle des agents du fisc n'est-il pas de remplir le plus rapidement possible les caisses de l'État ? Le droit de transaction est devenu un véritable danger.

(1) Circulaire n° 000 du 12 avril 1888.

Sans doute nous admettons ce droit pour les Administrations de l'enregistrement et des postes.

Pour l'enregistrement, il n'est que la conséquence normale de la compétence accordée à l'Administration de prononcer elle-même les pénalités.

Pour les postes, il peut fonctionner régulièrement, en toute justice, et même utilement, puisqu'il s'applique à des infractions peu nombreuses, et qui sont le plus souvent le résultat d'une erreur ou d'une négligence (1).

Mais le droit de transaction devrait être supprimé en matière de douanes, de contributions indirectes et d'octrois, puisqu'incontestablement il peut y prêter à des abus : ces régies, grâce à lui, en arrivent, involontairement peut-être, à annihiler la répression organisée par le législateur (2).

Nous avons complètement approuvé le système fiscal français qui consiste à faire prononcer aux tribunaux les pénalités de douanes, de contributions indirectes et d'octrois : nous pensons en effet que c'est le seul moyen

(1) Dans la pratique c'est l'Administration des postes qui prend l'initiative de la proposition de transaction. Le chiffre de l'amende que comporte la transaction est fixé d'après un tarif établi par les décisions ministérielles du 13 novembre 1855 et 18 avril 1873.

Voir le *Bulletin mensuel des Postes et Télégraphes*, 1896, page 121.

(2) Le législateur ne l'a-t-il pas tacitement reconnu lui-même ? dans l'art. 15 de la loi du 21 juin 1873, il a dû restreindre le droit de transaction, pour maintenir aux poursuites d'une infraction sur les boissons leur effet salutaire.

de donner à l'infraction fiscale une certaine sanction morale, et de prévenir la fraude par une répression exemplaire.

Il ne faut donc pas que les Administrations puissent mettre obstacle à l'action des tribunaux (1).

La suppression du droit de transaction ne saurait aller sans l'application générale des circonstances atténuantes ; ce retour au droit commun serait, croyons-nous, profitable au Trésor comme aux délinquants.

(1) Discours de M. Tirard à la Chambre des députés. *Journal officiel*, 17 décembre 1876, p. 9428 : M. Tirard proteste contre l'usage trop fréquent du droit de transaction : « Je demande à M. le Ministre et à M. le Directeur général des douanes non seulement au nom des intérêts du Trésor, mais au nom des intérêts du commerce honnête, car il y a heureusement un grand nombre de commerçants qui ne se livrent pas à cet indigne trafic, et qui se trouvent dans une situation d'infériorité considérable lorsqu'ils se trouvent en présence d'une fraude de la nature de celles que je viens d'indiquer, je leur demande de prendre des mesures. Il y a encore l'intérêt de la moralité publique. Lorsque des individus qui se livrent à ce trafic passent devant les tribunaux, qu'ils sont condamnés, et que le lendemain de leur condamnation on les voit aller trouver le directeur de tel bureau, et que ce directeur en vertu des traditions de l'Administration transige, et leur dit : « Vous avez été condamnés à 5000 francs, à 10,000 francs peut-être ; eh bien ! je vais vous libérer moyennant le paiement de 500 francs » ce sera quelquefois moins, quelquefois plus : ces individus se figurent naturellement qu'ils n'ont commis qu'une peccadille, qu'un péché extrêmement véniel, puisque, le lendemain de leur condamnation, on leur accorde une décharge presque complète de l'amende à laquelle ils avaient été condamnés.

Je prie M. le Ministre des finances non seulement de faire dès à présent appliquer la loi, mais, et par dessus tout, d'aviser à changer cette législation qui me paraît ne plus être en rapport avec les mœurs et l'état actuel de notre commerce. »

CONCLUSION

Nous n'insisterons pas sur les observations de détail qui peuvent être adressées aux différents principes du Droit Pénal Fiscal ; puisque ces observations ont trouvé place dans chaque chapitre de notre étude.

Nous voudrions cependant faire deux remarques générales.

Notre législation fiscale est formée par un faisceau de nombreux textes très divers, parfois contradictoires, la plupart déjà anciens, tous plus ou moins modifiés, remaniés, ou abrogés partiellement depuis leur promulgation. Il s'ensuit que non seulement leurs ordres ne correspondent pas toujours à nos idées modernes, mais aussi manquent de précision et peuvent prêter à l'erreur et à la surprise.

La répression se trouverait certainement très bien d'être établie sur une base plus solide. Peut-être une refonte générale serait à désirer... Elle permettrait tout au moins de remplacer la confusion et le désordre par l'harmonie et l'homogénéité.

Nous tenons surtout à faire constater que la tendance actuelle du Droit Pénal Fiscal est très certainement de rentrer dans le droit commun.

Les lois récemment votées sur les circonstances atténuantes et la force probante des procès-verbaux, quelques arrêts de la jurisprudence relatifs à l'élément moral de l'infraction, et surtout l'énorme quantité de projets et de propositions, que nous n'avons pu tous mentionner, le prouvent bien.

Le Droit Pénal Fiscal subit là une évolution heureuse, résultat d'un revirement de l'opinion publique, jadis si hostile au fisc.

Nous ne demandons pas aujourd'hui sa confusion pure et simple dans le Droit Pénal, — nous avons reconnu nécessaires quelques dérogations aux règles du droit commun —, mais nous pensons que trois réformes s'imposent : suppression de l'inscription de faux en matière de douanes, suppression du droit de transaction dans les limites que nous avons indiquées, et faculté accordée aux tribunaux d'appliquer, dans tous les cas, l'article 463 du Code pénal sur les circonstances atténuantes.

Vu : le Président de la thèse

M. MOYE

Vu : le Doyen

VIGIÉ

Vu et permis d'imprimer
Montpellier, le 30 mai 1904
Le Recteur

ANT. BENOIST

BIBLIOGRAPHIE

- BOUCARD ET JÈZE. — Éléments de la science des finances et de la législation financière française. Paris, 1902, pages 573 à 1140.
- BÉQUET. — Répertoire de droit administratif. V^o Impôts indirects.
- CAILLAUX. — Les Impôts en France par Caillaux, Touchard et Privat Deschanel. Paris 1904. Tome II, pages 127 à 190; 397 à 428.
- CHAUVEAU ET FAUSTIN HÉLIE. — Traité du Code Pénal. Paris 1873. Tome I, pages 210 et sq.
- DALLOZ. — Périodique : Arrêts cités ; et, note de M. Garraud 1889.1.217 ; conclusions de M. l'avocat général Desjardins 1891.1.103 ; conclusions de M. l'avocat général Baudouin 1892.1.109 ; notes de M. Louis Sarrut 1893.1.157 et 1894.1.53.
- Répertoire et Supplément : V^{is} Douanes et Transaction.
- FUZIER HERMANN. — Répertoire général du Droit français V^{is} Amende, Peine, Poste et Procès-verbal.
- GARNIER. — Répertoire général de l'Enregistrement. V^o Amende.
- GARRAUD. — Précis de droit criminel. Paris 1903, pages 53 et sq 302 et sq.
- Traité théorique et pratique du Droit pénal français. Paris 1888, Tome I, n^o 354.
- HAUS. — Principes du droit pénal belge. Paris 1885. Livre III, titre I, n^o 763 à 779.
- HAYES. — Les infractions postales. Nancy 1899. Thèse.

- LABBÉ. — Amende fiscale et amende pénale. Lille 1894. Thèse.
- LABORDE. — Cours de Droit criminel. Paris 1898, n^{os} 55 à 189 ; 270 à 296 ; 341 à 355 ; 375 à 626 ; 692 à 809.
- De la répression de la fraude en matière d'allumette^s chimiques d'après la loi du budget du 16 avril 1895. Lois Nouvelles 1895.1.281.
- MERLIN. — Répertoire de jurisprudence. Bruxelles 1827. Vis Amende ; Responsabilité civile et Tabacs.
- MONGIBEAUX. — De l'amende dans le droit pénal et dans le droit fiscal, Paris, 1901. Thèse.
- PABON. — Traité des infractions, du contentieux et des tarifs des douanes Paris 1893, pages 11 et 735 et sq.
- PALLAIN. — Les douanes françaises, Paris 1896. Tome II, pages 230 et sq.
- PANDECTES FRANÇAISES. — Périodiques. Arrêts cités et notes de M. Debrand 1893.1.77 et de M. Thibault 1899.1.401. Recueil. V^o Amende.
- SALVA. — Les délits fiscaux. Paris 1895. Thèse.
- SIREY. -- Arrêts cités ; et notes de M. Villey 1876.1.99 ; de M. Wahl 1893.1.388 ; et de M. Roux, 1898.2.57.
- SOURDAT. — Traité général de la responsabilité. Paris 1872. Tome I ; n^{os} 9, 11 et 779.
- STOURM. — Les finances de l'ancien régime et de la Révolution. Paris, 1885. Tome I, pages 295 et sq.
- THISSE — Commentaire de la loi du 29 mars 1897 sur l'application des circonstances atténuantes aux amendes et aux confiscations en matière de contributions indirectes. Lois Nouvelles, 1897.1.265.
- TRESCAZE. — Dictionnaire général des contributions indirectes, des octrois et des manufactures Paris 1884 Vis Procès verbal et Transaction.
- WAHL. — Traité de Droit fiscal. Paris 1903. Tome II, pages 468 et sq.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	1
CHAPITRE I. — L'infraction fiscale.	10
<i>Section I.</i> — Domaine du Droit Pénal Fiscal	10
<i>Section II.</i> — Eléments essentiels de l'infraction fiscale.	20
CHAPITRE II. — Des Pénalités fiscales et de leur application.	40
<i>Section I.</i> — Généralités sur les pénalités fiscales.	40
<i>Section II.</i> — Peines pécuniaires.	45
<i>Section III.</i> — Critique du système de la Juris- prudence. Exagération de la répression	63
CHAPITRE III. — Poursuite des infractions fiscales.	67
<i>Section I.</i> — Poursuite en matière de taxes assi- milées, d'enregistrement et de timbre	67
<i>Section II.</i> — Poursuite des infractions aux lois de douanes, contributions indirectes, octrois et postes.	70
<i>Section III.</i> — Proposition tendant à généraliser le système de poursuite des infractions aux lois d'enregistrement et de timbre.	80
CHAPITRE IV. — Constatation de l'infraction fiscale	87
<i>Section I.</i> — Les procès-verbaux.	87
<i>Section II.</i> — Force probante des procès-verbaux.	95
<i>Section III.</i> — De la règle « Pas de procès-ver- bal, pas d'action ».	107

CHAPITRE V. — Les circonstances atténuantes et le droit de transaction des Administrations fiscales. . . .	111
<i>Section I.</i> — Les circonstances atténuantes. . .	112
<i>Section II.</i> — Le droit de transaction	117
CONCLUSION.	129
BIBLIOGRAPHIE.	131

